نظم المعلومات المحاسبية

الدكتور
مصطفى صالح سلامة



info.daralbedayah@yahoo.com

خبراء الكتاب الاكاديمي

قال تعالى : (قُلْ لَوْ كَانَ الْبَحْرُ مِـدَادًا لِكَلِـمَاتِ رَبِّي لَنَفِـدَ الْبَحْـرُ قَبْلَ أَنْ تَنْفَدَ كَلِمَاتُ رَبِّي وَلَوْ جِئْنَا بِمِثْلِهِ مَدَدًا)

نظام المعلومات المحاسبية

Accounting Information System

نظام المعلومات المحاسبية

Accounting Information System

الدكتور

مصطفى صالح سلامة

الطبعة الأولى

2010 م / 1431 هـ



المملكة الأردنية الهاشمية
رقم الإيداع لدى دائرة المكتبة الوطنية (2009/11/4482)

657
سلامة ، مصطفى صالح
نظم المعلومات المحاسبية / مصطفى صالح سلامة
. _ عمان: دار البداية ناشرون وموزعون ، 2009.
( ) ص.
ر.أ: (2009 / 11 / 4482)
الواصفات: / المحاسبة المالية //

* إعدادت دائرة المكتبة الوطنية بيانات الفهرسة والتصنيف الأولية
*يتحمل المؤلف كامل المسؤولية القانونية عن محتوى مصنفه ولا يعبر هذا المصنف عن راي دائرة المكتبة الوطنية او أي جهة حكومية اخرى .



الطبعة الأولى

2010م /1431 هـ



دار البداية ناشرون وموزعون
عمان - وسط البلد
هاتف: 4640679 6 962+ تلفاكس: 4640597 6 962+
ص.ب 510336 عمان 11151 الأردن
Info.daralbedayah@yahoo.com
مختصون بإنتاج الكتاب الجامعي
ISBN: 978-9957-82-021-3 (ردمك)

الإهداء

إلى زوجتي وأبني

الفصل الأول

نظام المعلومات المحاسبية

Accounting Information System

نظام المعلومات المحاسبية

Accounting Information System

1. يعرف النظام الذي يجمع ويعالج بيانات العمليات وينشر المعلومات المحاسبية للأطراف المهتمة، بنظام المعلومات المحاسبية. وتختلف نظم المعلومات المحاسبية من شركة لأخرى تبعا لـ: (1) طبيعة عمل الشركة، و(2) العمليات التي تدخل فيها، و(3) حجم الشركة، و(4) حجم البيانات التي يجب معالجتها، و(5) درجة الطلب على المعلومات من قبل الإدارة والآخرين. وعلى كل، فإن النظام المحاسبي الجيد يساعد الإدارة على الإجابة عن العديد من الأسئلة، ومنها: كم يبلغ مجموع ديون الشركة وما نوعها؟ هل كانت مبيعات الشركة أعلى في هذه السنة منها في السنة السابقة؟ ما هي الاصول التي تمتلكها الشركة؟ ما هي التدفقات النقدية الداخلة والخارجة للشركة ؟ هل حققت الشركة أرباحا في السنه السابقة؟ هل نستطيع زيادة توزيعات الأرباح لمساهمينا والشركة بمأمن؟
2. مصطلحــات أساسيــة تستند المحاسبة المالية إلى مجموعة من المفاهيم لتحديد وتسجيل وتصنيف وتفسير العمليات والأحداث المتعلقة بالوحدة الاقتصادية. لذلك من الضروري فهم هذه المصطلحات الاساسيه المستخدمة في تجميع البيانات المحاسبية:

أ. حـــدث: واقعة لها تبعات. وعادة ما يكون الحدث هو مصدر أو سبب التغير في الأصول، والالتزامات، وحقوق المالكين، وقد يكون الحدث داخلي أو خارجي.

ب. عمليـــة: حدث خارجي يتضن تحويل أو تبادل ما بين وحدتين أو اكثر.

ج. حســـاب: ترتيب نظامي يظهر اثر العمليات والأحداث الأخرى على اصل معين أو مطالبة معينة. يتم الاحتفاظ بحساب مستقل ومنفصل لكل نوع من أنواع الأصول، والالتزامات، والإيرادات والمصاريف، ولكل بند من بنود حقوق الملكية (رأس المال مثلا).

د. الحسابات الحقيقية والاسمية: الحسابات الحقيقية (الدائمة) هي حسابات الأصول والالتزامات وحسابات حقوق الملكية، وجميعها يظهر في الميزانية. أما الحسابات الاسمية (المؤقتة) فهي حسابات الإيرادات، والمصاريف، والمكاسب, والخسائر, وتوزيعات الأرباح. وفيما عدا التوزيعات، تظهر الحسابات الاسمية في قائمة الدخل. ويتم إقفال الحسابات الاسمية في نهاية كل فترة مالية، أما الحسابات الحقيقية فلا تقفل.

ه. الحسابات الأم والحسابات المقابلة والحسابات المرافقة: الحسابات الأم (عناصر القوائم المالية العشرة) هي الأصول, والالتزامات, والحقوق، واستثمارات الملاك, والتوزيعات للملاك, والدخل الشامل, والايرادات, والمصاريف, والمكاسب, والخسائر. أما الحسابات المقابلة فهي حسابات يتم استخدامها لتجميع النقص في الحسابات الأم دون تخفيضها مباشرة. وتكون طبيعة الحساب المقابل عكس طبيعة الحساب ألام, ويظهر مطروحا من الحساب الام في القائمة التي يظهر فيها الحساب الام, ويعامل معاملة الحساب الام لاغراض الاقفال؛ فاذا كان الحساب الام يقفل فان الحساب المقابل ايضا يقفل والعكس صحيح. ومن الامثلة على الحسابات المقابلة لاصول حساب مخصص الديون المشكوك فيها وحساب مجمع الاهتلاك, وحساب مجمع النفاد. ومن الامثلة على الحسابات المقابلة لالتزامات حساب خصم قرض السندات. ومن الامثلة على الحسابات المقابلة لحقوق المساهمين حساب أسهم الخزينة. ومن الامثلة على الحسابات المقابلة لايرادات حساب مردودات ومسموحات المبيعات وحساب خصومات المبيعات. ومن الامثلة على الحسابات المقابلة لمصاريف حساب مردودات ومسموحات المشتريات وحساب خصومات المشتريات. وهنلك ايضأ حسابات مرافقة للحسابات الأم وتتصف بخصائص الحساب المقابل ما عدا أنها تجمع الزبيدة في الحساب الأم دون زيادته مباشرة. وتكون طبيعة الحساب المرافق مشابهه لطبيعة الحساب ألام, ويظهر مضافا الى الحساب الام في القائمة التي يظهر فيها الحساب الام. ومن الامثلة على الحسابات المرافقة للالتزامات حساب علاوة قرض السندات.

و. دفتـر الإستـاذ: الدفتر (أو مخرجات الحاسوب المطبوعة) الذي يتضمن الحسابات. وعادة ما يكون لكل حساب صفحات مستقلة ومنفصلة. ويقصد بدفتر الأستاذ العام مجموعة حسابات جميع الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصاريف وغيرها. أما دفتر الأستاذ المساعد فيتضمن التفاصيل المتعلقة بحساب من حسابات دفتر الأستاذ العام.

ز. دفتـر اليوميـة: هو دفتر القيد (التسجيل) الأصلي، حيث تسجل فيه ولأول مرة العمليات والأحداث الأخرى التي تم تحديدها، ومن ثم يتم نقل المبالغ المتعددة من هذا الدفتر إلى دفتر الأستاذ.

ح. التـــرحيـــل: هو عملية نقل الحقائق والمبالغ الجوهرية من دفتر القيد الأصلي الى حسابات دفتر الاستاذ.

ط. ميزانية المراجعـة: لائحة بجميع حسابات دفتر الأستاذ المفتوحة وأرصدتها. ويسمى ميزان المراجعة الذي يعد مباشرة بعد إجراء جميع التسويات وترحيلها إلى الحسابات المختصة بميزان المراجعة المعدل. أما ميزان المراجعة الذي يعد مباشرة بعد أجراء جميع قيود الإقفال وترحيلها إلى الحسابات المختصة، بميزان المراجعة بعد الاقفال. ويمكن اعداد ميزان المراجعة في أية نقطة زمنية خلال الفترة المالية.

ي. القوائـــم الماليــة: هي القوائم التي تعكس عمليات التجميـع، والتبويـب، والتخلـيص النهـائي للبيانات المحاسبيه، وتشمل هذه القوائم مايلي:

1. قائمة الارباح المحتجزة، والتي تظهر تفاصيل تسوية (تعديل) رصيد الأرباح المحتجزة في بداية الفترة الى رصيد الأرباح المحتجزة في نهاية الفترة.
2. قائمة الدخل، والتي تقيس نتائج العمليات خلال فترة زمنية معينه.
3. الميزانية، والتي تظهر الوضع المالي للوحدة الاقتصادية في نقطة زمنية معينة.
4. قائمة التدفقات النقدية، والتي تعرض النقدية المتأتية من, والمستخدمة في, كل من الأنشطة التشغيلية, والاستثمارية, والتمويلية, خلال فترة زمنية معينه.

ك. قيـود الإقفـال: العملية الموثقة والتي يتم من خلالها تخفيض أرصدة جمع الحسابات الاسمية إلى الصفر، ومن ثم تحويل الدخل أو الخسارة إلى حساب من حسابات حقوق الملكية.

ل. المـدين والدائـن: يقصد بمصطلح مدين الجانب الأيمن، وبمصطلح دائن الجانب الأيسر. وعادة ما يختصر هذين المصطلحين بـ (من) أو (منه) للإشارة إلى الجانب المدين أو (إلى) أو (له) للإشارة إلى الجانب الدائن. ولا يعني مدين زيادة ولا يعني دائن نقص. ويقصد بجعل الحساب مدينا، إدخال مبلغ إلى الجانب الأيمن من الحساب، ويقصد بجعل الحساب دائنا إدخال مبلغ إلى الجانب الأيسر من الحساب. وعند مقارنة مجموعي جانبا الحساب الأيمن والأيسر (المدين والدائن)، فإن الفرق يمثل رصيد الحساب: فإذا كان مجموع الجانب المدين اكبر من مجموع الجانب الدائن سيكون رصيد الحساب مدينا، وإذا كان مجموع الجانب الدائن اكبر من مجموع الجانب المدين سيكون رصيد الحساب دائنا. وتنطبق قاعدة المدين (الأيمن) والدائن (الأيسر) على جميع الحسابات. إن تساوي المبالغ المدينة مع المبالغ الدائنة في كل قيد محاسبي يوفر الأساس لنظام القيد المزدوج لتسجيل العمليات. وطبقا لهذا النظام يتم دائما تسجيل ثنائي لاثر كل عمليه في الحسابات الملائمة. ويوفر هذا النظام طريقة منطقية لتسجيل العمليات ويقدم وسائل توفر الدقة لتسجيل تلك المبالغ. فاذا تم تسجيل جميع العمليات بمبالغ مدينة ودائنة متساوية؛ سيكون مجموع جميع المبالغ الظاهرة في الحسابات في الجانب المدين مساوية لمجموع جميع المبالغ الظاهرة في الجانب الدائن. تزداد جميع حسابات الأصول والمصاريف والخسائر وتوزيعات الأرباح في الجانب المدين (الأيمن) وتنقص في الجانب الدائن (الأيسر). وبالمقابل تزداد جميع حسابات الالتزامات، وحقوق الملكية، والإيرادات, والمكاسب في الجانب الدائن، وتنقص في الجانب المدين. لاحظ ان بعض حسابات حقوق الملكية قد تزداد في الجانب المدين وتنقص في الجانب الدائن، ومن هذه الحسابات، حساب اسهم الخزينة.

3. المعادلة المحاسبية الأساسية: في ظل نظام القيد المزدوج المحاسبي، لكل مدين لا بد من وجـود دائن والعكس صحيح. وهذا يقودنا إلى المعادلة المحاسبية الاساسيه:

ما تمتلكة الوحدة الاقتصادية = ما على الوحدة الاقتصادية من تعهدات وديون:

ما تمتلكة الوحدة الاقتصادية = ما على الوحدة الاقتصادية من تعهدات وديون للآخرين (عدا ملاك الشركة) + ما على الوحدة الاقتصادية من تعهدات وديون لملاك الشركة.

الأصـول = الالتـزامـات + حقـوق المـلـكـية:

أما المعادلة المحاسبية الموسعة فتشمل:

الأصول في نهاية الفترة = الالتزامات في نهاية الفترة + رأس مال الأسهم في بداية الفترة + الأرباح المحتجزة في بداية الفترة – توزيعات الأرباح للعام + الإيرادات (المكاسب) للعام – المصاريف (الخسائر) للعام.

وفي كل مرة تحدث فيها عملية مالية قد تتغير عناصر المعادلة المحاسبية الفرعية لكن يتم المحافظة على تساوي جانبي المعادلة. وهذا يقودنا الى صياغة المعادلة المحاسبية التالية بصيغة التغير(يقصد بالتغير الزيادة أو النقص في أرصدة نهاية الفترة بالمقارنة بأرصدة بداية الفترة):

التغير في الأصول = التغير في الالتزامات + التغير في حقوق المساهمين:

4. القوائـم الماليـة وهيكـل الملكيـة (رأس المال): يعرض كل من رأس مال الأسهم والأرباح المحتجزة في قسم حقوق المساهمين في الميزانية. وتعرض توزيعات الأرباح في قائمة الأرباح المحتجزة، أما الإيرادات والمصاريف والمكاسب والخسائر فتعرض في قائمة الدخل. ولكن الأثر النهائي لكل من التوزيعات

والإيرادات والمصاريف والمكاسب والخسائر فيحول إلى الأرباح المحتجزة في نهاية الفترة المالية. وكنتيجة لذلك، فإن أي تغير في تلك البنود سيؤثر على حقوق المساهمين. يحكم نوع هيكل الملكية المستخدم في الوحدة الاقتصادية أنواع حسابات حقوق الملكية. ففي الشركة المساهمة هنالك حساب رأس مال الأسهم، وحساب رأس المال المدفوع الإضافي، والتوزيعات، وأرباح محتجزة. أما في شركات الأشخاص أو المنشآت الفردية فيوجد حسابات رأس مال والتي تظهر استثمارات كل شريك من الشركاء، أو حساب راس مال واحد في حالة المنشأة الفردية. أيضا يستخدم حساب المحسوبات لإظهار المبالغ المحسوبة من قبل كل شريك أو من قبل مالك المنشأة.

5. الــدورة المحاسبيــة: هنالك عدد من الخطوات التي تتبعها الوحدات الاقتصادية لتسجيل العمليات وإعداد القوائم المالية وتسمى هذه الخطوات بالدورة المحاسبية:

أ. تحديد العمليات والأحداث الأخرى: أي أن المشكلة الأولى هي تحديد ما يجب تسجيله. ولا توجد قواعد بسيطة لتحديد فيما إذا كان يجب تسجيل الحدث أم لا. فرغم أهمية التغير في القوى العاملة لدى الوحدة الاقتصادية، وأهمية التغير في السياسات الإدارية، وقيمة الموارد البشرية، إلا انه يوجد اتفاق على عدم تسجيلها. وبالمقابل إذا قامت الشركة بشراء أو بيع بضاعة نقدا يجب تسجيل العملية. ولكن طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فإنه يجب الاعتراف بالبند بالقوائم المالية إذا كان: (1) أحد عناصر القوائم المالية، و(2) قابلا للقياس بوحدة النقد، و(3) ملائما, و(4) موثوقا. وتقسم الأحداث إلى نوعين:

1. أحداث خارجية: وتتضمن التفاعل ما بين الشركة وبيئتها؛ كعمليات مع شركات أخرى، والتغير في أسعار شراء الخدمات أو البضائع، والفيضانات والزلازل، وقيام المنافس للشركة بتطوير تكنولوجيا جديدة.

2. أحداث داخلية: وتقع ضمن الوحدة الاقتصادية نفسها. كاستخدام المباني والمعدات في عمليات الشركة، أو تحويل أو استهلاك أو استخدام المواد الخام في عمليات الإنتاج. وهنالك أيضا العديد من العمليات التي لها عناصر داخليه وخارجية. فمثلا الحصول على خدمات من العاملين لدى الشركة تتضمن عنصر خارجي وهو تبادل مع طرف خارجي، وفي نفس الوقت تتضمن عنصر داخلي وهو استخدام هذه الخدمات وهو جزء من الإنتاج. كذلك قد تكون الأحداث خاضعة لرقابة الشركة (كشراء آلات) أو خارجه عن رقابة الشركة (كتغير سعر الفائدة، أو السرقة، او فرض الضرائب).

أما العمليات فهي نوع معين من الأحداث الخارجية تتضمن التبادل ما بين وحدتين كلاهما يضحي ويستلم قيمة، كما في حالة شراء او بيع الخدمات أو البضائع. أو قد تكون العملية تحويل في اتجاه واحد، كتقيد الشركة لألتزام أو تحويل احد أصولها الى جهة أخرى دون استلام قيمة بالمقابل بشكل مباشر؛ كأستثمارات المالكين، والتوزيعات للمالكين، ودفع الضرائب، والهدايا، والتبرعات الخيرية، والسرقات، وخسائر الحوادث.

ب. التسجيل: يتم إثبات العمليات والأحداث المختارة في دفتر اليومية أولا وباستخدام نظام القيد المزدوج المحاسبي. ويشمل دفتر اليومية العام على أربعة أجزاء هي (1) الحسابات والمبالغ التي ستجعل مدينه، (2) الحسابات والمبالغ التي ستجعل دائنه، (3) التاريخ، (4) توضيح. يتم إدخال الحسابات والمبالغ المدينة أولا متبوعة بالدائنة مع ترك فراغ بسيط في بداية السطر بالنسبة للجانب الدائن، ويتبع ذلك توضيح قد يأخذ سطرا أو اكثر. أما عمود المرجح فيستخدم عند الترحيل من دفتر اليومية إلى الحسابات الملائمة في دفتر الإستاذ. وهنالك العديد من الشركات التي تستخدم دفاتر يوميه خاصة كدفتر يومية المقبوضات النقدية، ويومية المبيعات، ويومية المشتريات، ويومية المدفوعات النقدية. إن استخدام اليوميات الخاصة يقلل من الوقت اللازم لإتمام مهام مسك الدفاتر لأن هذه الدفاتر تلخص العمليات ذات الخصائص المتشابهة.

ج. الترحيل: يجب نقل (ترحيل) البنود التي أدخلت الى دفتر اليومية العام إلى دفتر الأستاذ العام، ويمثل الترحيل جزء من عملية التلخيص والتصنيف. وتبدأ عملية الترحيل بإدخال مبالغ الحسابات التي ظهرت في الجانب المدين من القيد في الجانب المدين من الحساب (الحسابات) الملائمة في دفتر الأستاذ، ومن ثم يتم إدخال مبالغ الحسابات التي ظهرت في الجانب الدائن من القيد في الجانب الدائن من الحساب أو الحسابات الملائمة في دفتر الأستاذ، ومن ثم يتم إدخال رقم صفحة اليومية التي يظهر فيها القيد تحت عمود المرجح في الحساب الذي تم الترحيل إليه ومقابل المبلغ المرحل، أخيرا يتم إدخال رقم صفحة كل حساب في دفتر الأستاذ الذي رحل إليه في خانة المرجح أمام القيد الذي تم الترحيل من واقعه. وتخدم خانه المرجح كحلقه وصل ما بين بيانات دفتر اليومية ودفتر الأستاذ، كما انه يفيد في الإعلام عن أن عملية الترحيل قد تمت بالنسبه لذلك القيد المعني.

د. ميزانية المراجعة: يتم عرض الحسابات في ميزان المراجعة حسب ظهورها في دفتر الأستاذ. ويجب ان يتساوى مجموع الارصدة المدينة مع مجموع الارصدة الدائنة. إن الهدف الأول لميزان المراجعة هو إثبات التوازن الحسابي للجانب المدين مع الجانب الدائن. كذلك يساعد ميزان المراجعة على اكتشاف أخطاء في عملية التسجيل أو الترحيل، كذلك فهو مفيد في عمليه إعداد القوائم المالية. وتتضمن إجراءات إعداد ميزان المراجعة الخطوات التالية: (أ) أعد قائمه بأسماء الحسابات وأرصدتها، (ب) اجمع عمود المدين وعمود الدائن، (ج) تحقق من تساوي الجانبين. لاحظ ان ميزان المراجعة لا يثبت ان جميع العمليات قد سجلت وأن دفتر الأستاذ صحيح. فهنالك العديد من الأخطاء التي لا تؤثر على توازن ميزان المراجعة، ومنها: (1) عدم تسجيل عملية (2) تسجيل قيد صحيح وعدم ترحيله، (3) ترحيل قيد مرتين، (4) استخدام حسابات غير صحيحه في التسجيل والترحيل، (5) وجود أخطاء متكافئة في عملية التسجيل.

ه. قيــود التسويــة: حتى يتم تسجيل الإيرادات في الفترة التي اكتسبت خلالها وتسجيل المصاريف في الفترة التي استحقت خلالها، لابد من إجراء قيود تسوية في نهاية الفترة المالية. وباختصار نحتاج إلى قيود التسوية لضمان التقيد بمبدأي الاعتراف بالإيراد والمقابلة. إن استخدام قيود التسوية يضمن عرض البنود الملائمة للأصول والالتزامات وحقوق الملكية بمبالغ صحيحه في الميزانية، كما ويضمن عرض الدخل او الخسارة الملائمة في قائمة الدخل. ولكن بالمقابل فإن ميزان المراجعة قد لا يتضمن معلومات كاملة ومحدثة، ويعود ذلك إلى الاسباب التالية:

1. بعض الأحداث لا تسجل يوميا كاستخدام اللوازم والرواتب.
2. بعض التكاليف لا تسجل خلال الفترة المالية لأنها تستنفد بمرور الوقت ومنها التأمين والإيجار واستخدام المباني والمعدات.
3. بعض البنود غير مسجلة، كفواتير تخص خدمات الفتره الحالية وستسلم في الفتره المالية الاحقة.

وعليه نحتاج إلى قيود تسويه في كل مره نعد فيها قوائم مالية. وهنالك تصنيفين لقيود التسوية:

1. المقدمات (المؤجلات), وتشمل على: (أ) المصاريف المدفوعة مقدما؛ وتمثل مصاريف دفعت نقدا وسجلت كأصول قبل استخدامها او استهلاكها. (ب) إيرادات غير مكتسبة؛ وتمثل إيرادات استلمت نقدا وسجلت قبل اكتسابها (كالمبالغ المقبوضة مقدما من العملاء).
2. المستحقات, وتشمل على: (أ) الإيرادات المستحقة؛ مثل إيرادات اكتسبت ولم يتم قبضها نقدا بعد ولم تسجل. (ب) مصاريف مستحقه؛ وتمثل مصاريف استحقت ولم تسجل ولم تدفع.

وتمتاز جميع قيود التسوية بأنها: (أ) تتضمن في أحد أطرافها حساب من حسابات الميزانية (أصل او التزام) وفي الطرف الآخر حساب من حسابات قائمه الدخل (إيراد أو مصروف). (ب) تتميز بأنها جميعها تتضمن دائما الاعتراف بمصروف (جعل الحساب المعني مدينا) أو الاعتراف بإيراد (جعل الحساب المعني دائنا). ونتيجة لذلك فإن عدم تسجيل قيد مقدمات سيؤدي إلى تضخيم الأصول أو الالتزامات وتخفيض الإيرادات أو المصروفات. وبالمقابل ينتج عن عدم تسجيل قيد مستحقات تخفيض اصل أو التزام وتخفيض إيراد أو مصروف.

و. ميزان المراجعة المعدل: بعد تسجيل جميع قيود التسوية وترحيلها إلى الحسابات الملائمة واعادة ترصيد الحسابات يتم إعداد ميزان المراجعة المعدل من واقع الارصده المحدثة. والهدف من إعداد هذا الميزان هو بيان آثار جمع الأحداث المالية التي حدثت خلال الفترة المالية. ومن واقع هذا الميزان يتم إعداد القوائم المالية.

ز. إعداد القوائم المالية: (تغطى تفاصيل هذا البند في فصول المادة اللاحقة).

ح. قيود الإقفال:

1. المخزون والحسابات ذات العلاقة. تختلف إجراءات نهاية الفترة بالنسبة للمخزون طبقا لنظام المخزون المستخدم. ففي ظل نظام الجرد المستمر يمثل رصيد حساب مخزون سلعي في نهاية الفترة مخزون آخر المدة، لأن تكلفة المبيعات والمشتريات تسجل مباشرة في هذا الحساب. وعليه لا حاجة لقيود تسوية. أما في نظام الجرد الدوري فإن حساب المخزون السلعي لا يتغير رصيده خلال العام لأن المشتريات تسجل في حساب منفصل، وعليه يمثل رصيد مخزون سلعي في نهاية الفترة, مخزون أول المدة. وبالتالي لا بد من تعديل رصيد المخزون في نهاية الفترة ليظهر مخزون آخر المدة. ويتم ذلك من خلال إحلال مخزون سلعي آخر المدة محل مخزون سلعي أول المدة.
2. الحسابات الأخرى. تسمى عمليه تخفيض أرصدة الحسابات الاسمية إلى الصفر بقيود الإقفال. ويتم ذلك من خلال جعل كل حساب إيراد مدينا

برصيده وحساب ملخص الدخل (حساب مؤقت) دائنا بمجموعها، ومن ثم جعل كل حساب مصروف دائنا برصيده وحساب ملخص الدخل مدينا بمجموعها. أخيرا يقفل حساب ملخص الدخل في حساب الأرباح المحتجزة. فإذا كان رصيد ملخص الدخل دائنا يقفل بجعله مدينا بمقدار رصيده والعكس صحيح.

ط. ميزان المراجعة بعد الإقفال: ويظهر ان مبالغ مدينة ودائنة قد رحلت إلى حساب ملخص الدخل، ويتضمن أرصدة الحسابات الحقيقية فقط, أي الأصول والالتزامات والحسابات الحقيقية لحقوق الملكية.

ي. القيـود العكسية: بعد ان يكون قد تم إعداد القوائم المالية وتم إقفال الحسابات من المفيد عادة إجراء قيود عكسيه لبعض قيود التسوية قبل البدء بتسجيل العمليات الاعتيادية للفترة الجديدة. وتسمى هذه القيود بالقيود العكسية. فالقيد العكسي يسجل في بداية الفترة المالية الجديدة وهو العكس تماما لقيد التسوية الذي تم إجراؤه في نهاية الفترة المالية السابقة. إن عمليه تسجيل القيود العكسية عمليه اختياريه تهدف إلى تبسيط تسجيل العمليات الاعتيادية خلال الفترة المالية الجديدة، ولا يؤدي تسجيل القيود العكسية الى تغيير المبالغ المعروضه في القوائم المالية للفترة السابقة. وتستخدم القيود العكسية لعكس نوع معين من قيود التسوية هو قيود المستحقات (الإيرادات المستحقة والمصاريف المستحقة)، ولا يوجد قيود عكسيه للمقدمات بنوعيها إلا إذا كانت مسجله مبدئيا كمصروف أو إيراد وليس كأصل أو التزام. ولا يوجد قيود عكسيه لقيود الاهتلاكات او الديون المعدومة.

تمارين نظام المعلومات المحاسبية

تمرين 1: أخذت الحسابات التالية من دفتر الأستاذ العام للشركة المساهمة الكبرى في 31 كانون الأول 2003.

نقدية	34000 دينار
مباني (الصافي)	210000
أوراق دفع	72000
مصروف رواتب	19000
مخزون سلعي	36000
ذمم دائنة	60000
رأس مال الأسهم العادية	185000
ذمم مدينة	48000
مبيعات	؟
أوراق قبض	22000
قرض سندات	75000
مصرو ف إيجار	15000
أرض	125000
تكلفة البضاعة المباعة	165000
مصروف ضريبة الدخل	20000
ضريبة دخل مستحقة	31000

المطلوب: استخرج مبلغ المبيعات لعام 2003, ومن ثم أعد التالية للشركة المساهمة الكبرى:

أ. ميزان المراجعة كما هو في 31 كانون الأول 2003.
ب. قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في 31 كانون الأول 2003.

ج. الميزانية كما هي في 31 كانون الأول 2003.

تمرين 2: حدثت التغيرات التالية في أرصدة حسابات الشركة المساهمة الجديدة خلال عام 1999:

الحسابات التي ازدادت	المبلغ
النقدية	50000 دينار
المخزون	30000
المباني	25000
رأس مال الاسهم	30000
رأس المال المدفوع الاضافي	10000

الحسابات التي نقصت	المبلغ
الذمم المدينة	10000 دينار
الذمم الدائنة	20000

تمثل الحسابات أعلاه جميع حسابات الميزانية للشركة المساهمة الجديدة باستثناء الأرباح المتحجرة. لم يتم الإعلان عن توزيعات أرباح عن عام 1999.

المطلوب: حدد, من خلال مبالغ التغيرات المعطاه، مبلغ الدخل أو الخسارة لعام 1999.

تمرين 3: البيانات التالية متعلقة بحسابات الشركة العصرية:

1. اشتريت بوليصة تأمين بتاريخ 1 آذار 1999، وقد تم دفع ثمن البوليصة البالغ 360 دينار بالكامل في ذلك التاريخ وتم جعل حساب تأمين مدفوع مقدما مدينا بالمبلغ.

2. بلغت الرواتب غير المدفوعة في نهاية العام 650 دينار.
3. جعل حساب إيراد خدمات دائنا بمبلغ 816 دينار بتاريخ 1 آيار 1999. ويمثل المبلغ مدفوعات مقدمة عن خدمات عام واحد ستقوم الشركة بتقديمها حتى 30 نيسان 2000.
4. اظهر حساب لوازم مكتبية رصيد بملبغ 1,250 دينار بتاريخ 31 كانون الأول 1999، ولقد أظهرت نتيجة الجرد الفعلي أن اللوازم غير المستخدمة حتى تاريخه تبلغ ما قيمته 480 دينار.
5. تمتلك الشركة العصرية سندات أصدرتها شركة أخرى وتحمل هذه السندات فائدة بمعدل 9000 دينار سنويا. ولقد تم شراء هذه السندات في 1 آب 1999، سيتم استلام أول دفعة فائدة بتاريخ 1 آب 2000.

المطلوب: أعد قيود التسوية اللازمة لكل من البنود السابقة في نهاية السنة المالية 31 كـانون الأول 1999.

تمرين 4: التالي ميزان المراجعة بعد الاقفال للشركة المساهمة الشاملة كما هو في 1 كانون الثاني 1999 :

رقم الحساب	الحساب	مدين	دائن
101	نقدية	46000 دينار	
102	استثمار في سندات	50000	
103	ذمم مدينة	28000	
104	مخصص ديون مشكوك فيها		900
105	إيراد فائدة مستحق		
106	مخزون (دوري)[1]	24000	

107	مباني (عمرها المقدر15 سنة)	45000	
108	مجمع اهتلاك مباني		12000
109	شاحنات(5 سنوات، 3000 الخردة)	18000	
110	مجمع اهتلاك شاحنات		6000
200	ذمم دائنة		18000
201	أوراق دفع		29000
202	أجور مستحقة		-
203	ضريبة دخل مستحقة		5000
300	رأس مال الأسهم العادية (قيمة اسمية دينار واحد)		85000
301	أرباح محتجزة		55100
400	مبيعات		
401	إيراد فائدة		
500	مصاريف تشغيلية		
501	مصروف اجور		
502	مصروف اهتلاك مباني		
503	مصروف اهتلاك شاحنات		
504	مصروف ديون معدومة		

505	مشتريات		
506	مصروف ضريبة الدخل	______	______
		211000	211000

[1] تبلغ قيمة مخزون سلعي آخر المدة (1999/12/31) 26000 دينار.

وحدثت العمليات التالية خلال عام 1999:

1. مقبوضات: من ذمم مدينة 25000 دينار، من الفائدة على السندات 5000 دينار من مبيعات نقدية 80000 دينار.
2. مدفوعات: للذمم الدائنة 15000 دينار، لاوراق الدفع 21000 دينار، لضريبة الدخل المستحقة 5000 دينار، للمصاريف التشغيلية 37000 دينار.
3. بلغت المبيعات على الحساب 85000 دينار.
4. بلغت مشتريات البضاعة 32000 دينار منها 16000 دينار تمت على الحساب.
5. بتاريخ 30حزيران 1999 اشترت شاحنة جديدة بمبلغ 15000 دينار نقدا. ويبلغ العمر المقدر لها 10 سنوات وقيمتها التخريدية 3000 دينار.

المطلوب:

أ. سجل قيود اليومية اللازمة لاثبات العمليات السابقة في دفاتر الشركة المساهمة الشاملة.
ب. رحل القيود الى الحسابات الملائمة في دفتر الأستاذ.
ج. سجل قيود التسوية اللازمة:

1. بلغت الأجور المستحقة في نهاية العام 700 دينار.
2. يقدر مصروف الديون المعدومة بـ 1% من المبيعات الآجلة.

3. سجل مصروف اهتلاك المباني والشاحنات باستخدام طريقة القسط الثابت.
4. يبلغ إيراد الفوائد المستحقة على الإستثمار في السندات 1,500 دينار.
5. يبلغ مصروف ضريبة الدخل لعام 1999 مبلغ 21065 دينار ولا تستحق الضريبة حتى عام 2000.

د. أعد قيود الإقفال.

تمرين 5: التالي بعض الأرصدة المختارة من ميزان المراجعة للشركة المساهمة الأولى في 2001/12/31:

1. ذمم دائنة...................................... 160000 دينار
2. ذمم مدينة..................................... 150000 دينار
3. مجمع إهتلاك-معدات......................200000 دينار
4. مخصص ديون مشكوك في تحصيلها..........20000 دينار
5. قرض سندات.................................... 500000 دينار
6. نقدية... 150000 دينار
7. أسهم عادية.................................. 60000 دينار
8. معدات....................................... 840000 دينار
9. مصروف تأمين................................. 30000 دينار
10. مصروف فائدة.................................10000 دينار
11. مخزون سلعي، 2000/12/31.................300000 دينار
12. أوراق دفع (تستحق في 2002/6/1).............200000 دينار
13. إيجار مدفوع مقدما............................140000 دينار
14. مشتريات......................................1100000 دينار
15. أرباح محتجزة..................................130000 دينار
16. مصروف رواتب وأجور............................328000 دينار
17. مبيعات..2000000 دينار

(جميع الحسابات أعلاه ذات أرصدة مدينة ودائنة إعتيادية).

المطلوب:

القسم الأول: أعد قيود التسوية الملائمة في نهاية العام 2001/12/31، بالاعتماد على المعلومات الإضافية التالية:

أ. تهتلك المعدات بطريقة القسط الثابت، وعلى عمر اقتصادي مقدر يبلغ 12 عاما، وليس للمعدات قيمة خردة.
ب. تبلغ الفائدة المستحقة على قرض السندات بتاريخ 2001/12/31، 20000 دينار.
ج. يبلغ التأمين غير المستنفذ بتاريخ 2001/12/31، 7000 دينار.
د. يغطي الإيجار المدفوع مقدما، والبالغ 140000 دينار، إيجار أربعة أشهر تبدأ في 30 /2001/11 وتنتهي في 31 /2002/3.
ه. تبلغ الرواتب والأجور مستحقة الدفع في 2001/12/31، 19000 دينار.
و. بلغت قيمة المخزون السلعي في 2001/12/31، 260000 دينار (عدل حساب المخزون السلعي واقفل حساب المشتريات في حساب تكلفة البضاعة المباعة).

القسم الثاني: بين التصنيف الملائم في الميزانية لكل بند من البنود السبعة عشر المرقمة أعلاه (قبل إجراء التسويات)، وذلك من خلال وضع الرقم الملائم أمام كل من التصنيفات أدناه. إذا كان البند من تلك التي تظهر في قائمة الدخل، لا تكتب أي رقم أمام التصنيفات.

أ. أصول متداولة ( ).
ب. أصول معمرة ملموسة ( ).
ج. التزامات متداولة ( ).
د. التزامات طويلة الأجل ( ).
ه. حقوق مساهمين ( ).

تمرين 6: أكتب الكلمة أو العبارة المعرفة أو المشار إليها في الفراغ المخصص.

1. التزامات يتوقع دفعها من خلال إستخدام أصول متداولة.(   )
2. قائمة تظهر الوضع المالي في نقطة زمنية محددة.   (   )
3. أحداث تعتمد على مخرجات المستقبل.   (   )
4. تضحيات بمنافع إقتصادية متوقعة مستقبلا.   (   )
5. موارد يتوقع تحويلها إلى نقد خلال سنه.   (   )
6. موارد ذات عمر طويل تستخدم في العمليات التشغيلية. (   )
7. حقوق إقتصادية أو مزايا تنافسية تفتقر إلى الوجود المادي.   (   )
8. منافع إقتصادية مستقبلية متوقعة.   (   )
9. الحقوق المتبقية في صافي أصول الوحدة الإقتصادية.   (   )

تمرين 7: التالي بيانات متعلقة بأرصدة حسابات متعددة تأثرت بقيود تسوية وإقفال (القيود التي سببت التغيرات في الأرصدة غير معطاة). والمطلوب منك إعداد القيود المجهولة التي تفسر التغيرات في أرصدة الحسابات.

1. بلغ رصيد حساب الفائدة مستحقة القبض في 1/ 1/99 900 دينار. بلغت النقدية المقبوضة خلال عام 1999 من العملاء مقابل الفائدة على أوراق القبض التي لم تستحق بعد 5200 دينار. أظهرت قائمة الدخل لعام 1999 إيراد فائدة بمبلغ 4900 دينار. المطلوب منك إعداد قيد التسوية المجهول والذي قد تم إعداده، مفترضا انه لا يتم إجراء قيود عكسية.
2. بلغ رصيد حساب إيجار غير مكتسب في 1/ 1/99 5300 دينار، وفي 99/12/31 8000 دينار. تظهر السجلات أن المتحصلات النقدية من الإيجارات خلال عام 1999 قد بلغت 42500 دينار، ولقد تم جعل حساب إيجار غير مكتسب دائنا بهذا المبلغ. المطلوب منك إعداد قيد التسوية المجهول.

3. بلغ رصيد حساب مجمع إهتلاك – معدات في 1/ 99/1 210000 دينار، وفي 99/12/31 بلغ رصيد هذا الحساب 260000 دينار. خلال عام 1999 تم بيع آلة واحدة من تلك المعدات، ويبلغ تكلفة الآلة المباعة 40000 دينار، وكانت مهتلكة بنسبة 4/3 عندما تم بيعها. المطلوب منك إعداد قيد التسوية المجهول.
4. بلغ رصيد حساب مخصص ديون مشكوك في تحصيلها في 1/ 99/1 50000 دينار، وبلغ رصيد هذا الحساب في 99/12/31، وبعد أن تم إجراء قيد التسوية السنوي اللازم، 58000 دينار، وخلال عام 1999 بلغ مجموع الديون المعدومة التي شطبت 30000 دينار. المطلوب منك إعداد قيد التسوية المجهول.
5. بلغ رصيد حساب إيجار مدفوع مقدما في 1/ 99/1 9000 دينار. وخلال عام 1999 تم دفع ما مبلغه 115000 مقابل الإيجارات، وجعل حساب مصروف إيجار مدينا بها. أظهرت قائمة الدخل لعام 1999 مصروف إيجار بمبلغ 120000 دينار ضمن المصاريف العامة. المطلوب منك إعداد قيد التسوية المجهول، والذي كان قد تم إعداده، مفترضا انه لا يتم إجراء قيود عكسية.
6. بلغ رصيد حساب أرباح محتجزة في 1/ 99/1 140000 دينار وفي 99/12/31 210000 دينار. وخلال عام 1999 تم دفع توزيعات أرباح نقدا مبلغ 50000 دينار وتوزيعات اسهم مجانية مبلغ 60000 دينار. ولقد تم تحميل الأرباح المحتجزة بكامل التوزيعات وبالطريقة الملائمة. المطلوب منك إعداد قيد الإقفال المجهول.

تمرين 8: صنف البنود التاليه من 1– 12 ضمن التصنيفات التاليه: أصل متداول, استثمارات طويل الأجل, اصل غير ملموس, أصل معمر ملموس.

1. أرض.
2. نقد.
3. حقوق الطبع والنشر.

4. أوراق مالية– متاجره.
5. شهرة محل.
6. مخازين سلعية.
7. عدد وأدوات.
8. مصاريف مدفوعة مقدما.
9. مباني.
10. ذمم مدينه.
11. أوراق مالية – محتفظ بها حتى استحقاقها.
12. معدات.

تمرين 9: حدد فيما إذا كان كل بند من بنود الميزانية المرقمة من 1-20 يمثل أصلا, أم التزاما, أم بندا من بنود حقوق المساهمين؟

1. توزيعات أرباح مستحقة الدفع.
2. أوراق دفع برهن عقاري.
3. استثمارات في أسهم.
4. نقد.
5. ارض.
6. مخزون سلعي.
7. إيجار غير مكتسب .
8. أوراق مالية قصيرة الأجل.
9. براءات اختراع.
10. راس مال الأسهم.
11. أرباح متحجزة.
12. أقساط مستحقة من ديون طويلة الاجل.
13. ذمم مدينه.
14. ضرائب مستحقة الدفع.

15. ذمم دائنة.
16. صندوق إدخار لسداد السندات.
17. مصاريف مدفوعة مقدما.
18. شهرة محل.
19. صندوق التقاعد.
20. مباني.

تمرين 10: حدد القائمة التي يظهر فيها كل بند من البنود التالية من 1– 22. استخدم الاحرف التاليه للدلاله على القائمة: (أ) قائمة الدخل, (ب) الميزانية, (ج) لا يظهر في قائمة الدخل او الميزانية.

1. الدخل.
2. تكلفة البضاعة المباعة.
3. مجمل الربح.
4. أرباح متحجزة.
5. راس المال المدفوع علاوة على القيمة الاسمية.
6. مبيعات.
7. مصروف لوازم.
8. استثمار في اسهم شركة اخرى.
9. توزيعات أرباح.
10. مخزون سلعي.
11. راس مال اسهم عادية.
12. فائدة مستحقة الدفع.
13. خسارة ناتجة عن فيضان.
14. أرض.
15. ضرائب مستحقة الدفع.
16. دخل من الفائدة.

17. مكسب من بيع اصول معمره ملموسه.
18. دخل من توزيعات ارباح.
19. مصروف اهتلاك.
20. ذمم مدينة.
21. مجمع اهتلاك.
22. عمولات رجال البيع.

تمرين 11: حدد مكان ظهور كل بند من البنود التاليه من 1– 18. استخدم الاحرف التاليه للدالة على القائمة: (أ) قائمة الدخل, (ب) الميزانية, (ج) قائمة الارباح المحتجزة.

1. توزيعات أرباح مستحقة الدفع.
2. أوراق دفع.
3. أرض.
4. رواتب مستحقة الدفع.
5. خسارة التخلص من معدات.
6. تعديلات لفترات سابقة.
7. أسهم ممتازة قابلة للإلغاء (التسديد).
8. أسهم خزينة.
9. خسارة غير اعتيادية.
10. مكاسب وخسائر غير مستحقة على صرف عملات.
11. في صافي ربح شركة تابعة يحاسب عنها بطريقة الملكية.
12. شهرة محل.
13. انخفاض غير متحقق في القيمة السوقية لاستثمارات يحاسب عنها بطريقة الملكية.
14. الأثر التراكمي للتغير في مبدأ محاسبي.
15. رأس مال أسهم عادية.

16. تكلفة بضاعة مباعة.
17. لوازم.
18. خاسرة التخلص من اصول عمليات غير مثمرة.

الفصل الثاني

الإطار النظري للمحاسبة المالية

Conceptual Framework for Financial Accounting

الإطار النظري للمحاسبة المالية

Conceptual Framework for Financial Accounting

1. كباقي العلوم والأنشطة الإنسانية, تتأثر المحاسبة ببيئتها. وتتضمن بيئة المحاسبة كل من المؤثرات والقيود (المحددات) والأوضاع الاجتماعية والقانونية والاقتصادية والسياسية, والتي تتغير من وقت لآخر. ونتيجة لذلك, فأن أهداف وتطبيقات المحاسبة تختلف اليوم عما كانت عليه في السابق.
2. أن أفضل تعريف للمحاسبة هو ذلك الذي يصف الخصائص الأساسية للمحاسبة؛ وهي: (1) تعريف (تحديد), وقياس, وإيصال المعلومات المالية عن (2) الوحدات الاقتصادية (3) للمجموعات المهتمة. أما المحاسبة المالية فهي العملية التي ينتج عنها إعداد التقارير المالية عن المنشأة ككل لاستخدامها من قبل المستخدمين الداخليين والخارجيين. وتعتبر القوائم المالية الأسلوب الرئيس في إيصال المعلومات المالية. وتعكس هذه القوائم تاريخ المنشأة معبرا عنه بصيغة نقدية. وتشمل القوائم المالية كل من (1) الميزانية, و(2) قائمة الدخل, و(3) قائمة التدفقات النقدية, و(4) قائمة حقوق المساهمين, هذا بالإضافة إلى الملاحظات الإيضاحية المرتبطة بتلك القوائم.
3. تنبع أهمية وفائدة المحاسبة من مساعدتها في توزيع الموارد المحدودة بكفاءة. فمستوى معيشتنا يرتفع بازدياد كفاءة استخدامنا لتلك الموارد المحدودة. والتالي توضيح لعلاقة المحاسبة بعملية توزيع الثروة (رأس المال):

العرض المالي	مستخدمو المعلومات المالية	عملية توزيع الثروة
ويرتبط بتوفير المنشأة للمعلومات المالية لمساعدة مستخدمي المعلومات في اتخاذ قرارات توزيع ثروتهم فيما يتعلق بالمنشأة	يستخدم كل من المستثمرون والمقرضون التقارير المالية لاتخاذ قرارات توزيع ثروتهم	هي عملية تحديد كيف يتم توزيع الثروة ما بين البدائل (الفرص) المتنافسة؟ وبأي كلفة؟

تعتبر كفاءة عملية توزيع الثروة أساسا لاقتصاد قوي يشجع على الإنتاجية, ويدعم الإبداع, ويوفر سوقا كفؤة وذات سيولة عالية لبيع وشراء الأوراق المالية, والحصول على الائتمان ومنحه. وبالتالي, فإن توفير معلومات لا يعتمد عليها وغير ملائمة سيؤدي إلى توزيع رديء لراس المال, وسيكون له اثر سلبي على أسواق الأوراق المالية.

4. يحتاج مستخدمو القوائم المالية إلى معلومات ملائمة وموثوقية. وللمساعدة في توفير هذا النوع من المعلومات المالية، يستخدم المحاسبون إطارا نظريا يرشدهم في المحاسبة والعرض المالي. وسنناقش في هذا الملخص، المفاهيم الأساسية المتضمنة في ذلك الإطار النظري.
5. الإطار النظري يشبه الدستور، فهو نظام متكامل من الأهداف والأساسيات المترابطة والتي يمكن أن تؤدي إلى معايير منسجمة، ويمكن أن تصف طبيعة، ووظيفة، وحدود المحاسبة المالية والقوائم المالية. ويبرر وجود الإطار النظري بالنقاط التالية:

أ. حتى تكون المعايير مفيدة، يجب أن يتم وضعها بالاستناد إلى، وبالارتباط مع مرجعية من المفاهيم والأهداف المحددة.

ب. يساعد وجود إطار مفاهيمي واضعو المعايير على إصدار معايير أكثر فائدة وانسجاما في المستقبل.
ج. تؤدي النقطة الأولى والنقطة الثانية إلى مجموعة معايير وقواعد متكاملة، لأنها مبنية على أساس موحد.
د. يزيد الإطار النظري من فهم وثقة مستخدمي المعلومات بعملية العرض المالي.
ه. يحسن الإطار النظري من إمكانية المقارنة ما بين القوائم المالية للشركات.
و. بوجود إطار للنظرية الأساسية للمحاسبة المالية يمكن حل المشاكل التطبيقية بسرعة أكبر.

6. بدأ مشروع الإطار النظري للمحاسبة المالية في عام 1976 في الولايات المتحدة ومنذ ذلك التاريخ تم وضع ستة آراء محاسبية تشكل الإطار النظري. (عالميا، أصدرت لجنة المعايير الدولية للمحاسبة إطارا نظريا يتسق، بشكل عام، مع ذلك الأمريكي).

أ. رأي مجلس معايير المحاسبة المالية الأول (1978): أهدف العرض المالي من قبل منشآت الأعمال.
ب. رأي مجلس معايير المحاسبة المالية الثاني (1980): الخواص النوعية للمعلومات المحاسبية.
ج. رأي مجلس معايير المحاسبة المالية الثالث (1980): عناصر القوائم المالية لمنشآت الأعمال.
د. رأي مجلس معايير المحاسبة المالية الخامس (1984): الاعتراف والقياس في القوائم المالية لمنشآت الأعمال
ه. رأي مجلس معايير المحاسبة المالية السادس (1985): عناصر القوائم المالية (حل مكان الرأي رقم 3).
و. رأي مجلس معايير المحاسبة المالية السابع (2000): إستخدام معلومات التدفق النقدي والقيمة الحالية في القياس المحاسبي.

الإطار النظري للمحاسبة المالية:

المستوى			
مستوى 3	مفاهيم الاعتراف والقياس		كيف؟
مستوى 2	الخواص النوعية للمعلومات المحاسبية	عناصر القوائم المالية	ربط
مستوى 1	أهداف العرض المالي		لماذا؟

هيكل الخواص النوعية

متخذو القرارات وخصائصهم

المنفعة > التكلفة

الأهمية النسبية

(القابلية للفهم)

الفائدة في اتخاذ القرار

الملائمة

الموثوقية

قيمة توقعية

قيمة تغذية راجعة

توقيت سليم

ثبوتية

عرض صادق

محايدة

المقارنة

الاتساق

7. يمكن تلخيص أهداف العرض المالي بالنقاط التالية:

أ. توفير معلومات للمستثمرين والمقرضين الحاليين والمتوقعين وغيرهم، لمساعدتهم على اتخاذ قرارات استثمارية وائتمانية وقرارات أخرى مشابهة رشيدة. ويجب أن تكون المعلومات قابلة للاستيعاب من قبل أولئك الذين

لديهم فهم معقول لنشاطات المنشأة، ولديهم الاستعداد لدراسة تلك المعلومات. (عالميا نجد أن حكومة السويد عادة ما توفر رأس المال لمنشآت الأعمال، وعليه فإن العرض المالي في السويد موجه نحو مساعدة متخذو القرارات في الحكومة على إدارة الاقتصاد. أما في سويسرا وألمانيا وكوريا واليابان ودول أخرى، فإن رأس مال منشآت الأعمال يقدمه عادة البنوك الكبرى. وعليه فإن للدائنين علاقة قوية بالمنشآت ويمكنهم الحصول على المعلومات مباشرة من المنشآت. وبالتالي فهم لا يحتاجون إلى الاعتماد على القوائم المالية المنشورة, علاوة على أن العرض المالي يركز على حماية الدائنين).

ب. مساعدة المستثمرين والمقرضين الحاليين والمتوقعين وغيرهم على تقويم مبالغ وتوقيت ودرجة عدم التأكد المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية.

ج. توفير معلومات حول الموارد الاقتصادية، والمطالبات عليها، وأثر العمليات التي تغير تلك الموارد والمطالبات عليها.

ويلاحظ مما سبق، أن المعلومات تعد على أساس الاستحقاق وليس الأساس النقدي كما أن الأهداف تبدأ بالعام انتقالا إلى الخاص (القوائم التي توفر المعلومات)، أيضا يلاحظ أن القوائم ذات غرض عام ويراعى في إعدادها المبادلة ما بين التكلفة والمنفعة. وأخيرا يتم تطبيق هذه الأهداف في المستوى الثالث.

8. الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وعناصر القوائم المالية:

- كيف يقرر الشخص ماذا تحتوي القوائم المالية وكيف تقيم بالتكلفة أم السوق مثلا؟
- كيف يتم اختيار الطريقة المحاسبية المقبولة/ ما هي كمية ونوعية المعلومات المعلنة؟
- كيف يتم ترتيب هذه المعلومات في القوائم المالية؟

كل هذه الأسئلة تحتاج إلى تحديد البديل الذي يوفر أفضل المعلومات لأغراض اتخاذ القرار. ولقد حدد الإطار النظري الخواص النوعية التي تفرق ما بين المعلومات الأكثر نفعا عن تلك الأقل نفعا. أيضا حدد الإطار القيود (المحددات). وحتى تكون المعلومات مفيدة لا بد من ربط ما بين مستخدم المعلومة والقرار المتخذ. هذا الربط يسمى القابلية للفهم؛ أي قدرة مستخدم المعلومة على معرفة أهميتها. ولا بد هنا من تذكر أن متخذي القرارات يختلفون في أنواع قراراتهم، وفي طريقة اتخاذ القرار، وفي المعلومات المتاحة أو التي يمكن الحصول عليها من مصادر أخرى، وفي قدرتهم على معالجة المعلومات.

أما الخواص الأساسية للمعلومات المحاسبية فهي تفرق ما بين الأكثر والأقل نفعا. فالمعلومة الملائمة هي التي تغير في قرار متخذ القرار، وتساعد على توقع مخرجات الماضي والحاضر والمستقبل، وتأكد أو تصحح التوقعات السابقة. أما المعلومة الموثوقية فهي القابلة للتحقق من صحتها, والتي عرضها صادق, ومحايدة. ويقصد بإمكانية التحقق من صحة المعلومة, بأنه يمكن أن يصل شخصين مختلفين إلى نفس النتيجة (المعلومة)، ويقصد بالعرض الصادق, أنها تمثل ماذا حدث وما هو موجود، ويقصد بمحايدة, أنها خالية من الخطأ وغير متحيزة لمجموعة معينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية.

أما الخواص الفرعية للمعلومات المحاسبية فهي:

المقارنة: المعلومات المتعلقة بمنشأة الأعمال قابلة للمقارنة مع معلومات منشآت الأعمال الأخرى ضمن الصناعة الواحدة لأنها مقاسه ومعروضة بنفس الأسلوب.

الاتساق: استخدام نفس المعالجة المحاسبية للأحداث المتشابهة. مما يمكن المستخدم من مقارنة أداء الشركة من فترة مالية إلى أخرى.

أما بالنسبة لعناصر القوائم المالية, فإن أحد الشروط الواجب توفرها لإدخال الحدث الاقتصادي في السجلات والقوائم المالية لمنشآت الأعمال هو أن ينطبق عليه تعريف عنصر من عناصر القوائم المالية (هذا بالإضافة إلى إمكانية القياس النقدي، والملائمة، والموثوقية). تتضمن عناصر القوائم المالية عشرة عناصر هي:

الأصول (الموجودات): منافع اقتصادية مستقبلية محتملة تسيطر عليها أو تمتلكها وحدة اقتصادية نتيجة عمليات أو أحداث سابقة.

الالتزامات (المطلوبات): تضحيات مستقبلية محتملة بمنافع اقتصادية ناتجة عن التعهدات الحالية لوحدة اقتصادية بتحويل أصول أو تقديم خدمات لوحدات أخرى في المستقبل كنتيجة لعمليات أو أحداث سابقة.

الحقوق: حقوق الملكية المتبقية في أصول الوحدة الاقتصادية بعد طرح الالتزامات. (صافي الاصول)

استثمارات المالكين: الزيادة في صافي الأصول لوحدة معينة والناتجة عن تحويل أي شيء ذا قيمة من وحدات أخرى لامتلاك حصة في الملكية. وهذا قد يكون على شكل تقديم أصول أو خدمات للوحدة, أو تحمل التزاماتها.

التوزيعات للمالكين: النقص في صافي الأصول لوحدة معينة والناتج عن طريق تحويل أصول أو خدمات أو تكبد لالتزامات من قبل المنشأة لمالكيها. وتؤدي هذه التوزيعات إلى نقص حقوق المالكين في الوحدة الاقتصادية.

الدخل الشامل: التغير في صافي الأصول لوحدة خلال فترة معينة والناتج عن العمليات والأحداث والظروف عدا تلك المتعلقة بالمالكين. ويشمل ذلك على التغيرات في الملكية خلال الفترة عدا تلك الناتجة عن استثمارات المالكين والتوزيعات للمالكين.

الإيرادات: تدفقات داخلة أو تحسينات على الأصول أو تسوية لالتزامات الوحدة أو مزيج منها خلال فترة معينة والناتجة عن تقديم خدمات أو بضائع أو أنشطة أخرى تمثل العمليات المستمرة والمركزية للوحدة.

المصاريف: تدفقات خارجة أو استخدام لأصول أو استحقاق لالتزامات على الوحدة أو مزيج منها خلال فترة معينة والناتجة عن تقديم خدمات أو بضائع أو أنشطة أخرى تمثل العمليات المستمرة المركزية للوحدة.

المكاسب: زيادة في صافي الأصول ناتجة عن عمليات خارجة عن النشاط الاعتيادي للمنشأة أو عن عمليات عرضية أو عن جميع الأحداث والعمليات الأخرى التي تؤثر على الوحدة خلال فترة معينة عدا تلك الناتجة عن الإيرادات واستثمارات المالكين.

الخسائر: نقص في صافي الأصول ناتج عن عمليات خارجة عن النشاط الاعتيادي للمنشأة أو عن عمليات عرضية أو عن جميع الأحداث والعمليات الأخرى التي تؤثر على الوحدة خلال فترة معينة عدا تلك الناتجة عن المصاريف والتوزيعات للمالكين.

لاحظ أن هذه العناصر تقسم إلى مجموعتين: الأولى تشمل الأصول والالتزامات وحقوق الملكية وهذه تمثل بنود ساكنة، أما المجموعة الثانية فتشمل العناصر المتبقية وتمثل بنود تدفقية. كذلك لاحظ أن التغير في بنود المجموعة الأولى ناتج عن بنود المجموعة الثانية.

9. مفاهيم الاعتراف والقياس المحاسبي: هذه تشرح (ما الذي، ومتى، وكيف يتم) الاعتراف بالعناصر والأحداث المالية، وقياسها، وعرضها من قبل النظام المحاسبي. ويجدر التركيز على فهم هذه المفاهيم بدلا من التركيز على تصنيفها وتنظيمها.

أ. الفروض المحاسبية الأساسية لهيكل المحاسبة المالية:

1. الوحدة الاقتصادية: تعني أنه يمكن ربط النشاط الاقتصادي بوحدة مسائلة معينة. وليس بالضرورة أن تكون الوحدة الاقتصادية وحدة قانونية.
2. الاستمرارية: وتعني أنه يتوقع أن يكون للمنشأة عمر طويل. وفي حال عدم تحقق هذا الفرض لا يمكن تبرير استخدام مبدأ التكلفة التاريخية، ولا داعي للإهتلاك والإطفاء، ولن يكون هنالك أساس لتصنيف الأصول والالتزامات.
3. وحدة النقد: تستخدم لقياس الأنشطة الاقتصادية لأنها ملائمة، وبسيطة ومتاحة عالميا، ومفهومه، ومفيدة، كما ويفترض أن القوة الشرائية لوحدة النقد تبقى مستقرة بشكل مقبول. (عالميا، نظرا لأن دول جنوب أمريكا تعاني وبشكل دائم من التضخم، فإنها تقوم بإعداد قوائم مالية معدلة للتضخم، وعادة ما يتم استخدام المؤشر العام لمستوى الأسعار في ذلك التعديل).
4. الفترة الزمنية: تعني إمكانية تقسيم الأنشطة الاقتصادية على فترات زمنية مصطنعة. القاعدة العامة، كلما اتسعت الفترة الزمنية ازدادت دقة القياس المحاسبي. وعلى كل فان المحاسبين يضحون بعض من الدقة في سبيل توفير معلومات مالية بتوقيت سليم. وهذا مثال جيد على الموازنة ما بين الملائمة والموثوقية.

ب. المبادئ المحاسبية الأساسية:

1. التكلفة التاريخية، وتمثل سعر الاقتناء، وتستخدم لأنها موثوقه. ويطبق على تحديد كلفة الأصول والالتزامات بشكل عام. (عالميا، في الاتحاد الأوروبي تسمح المعايير المحاسبية باستخدام القيمة الاستبدالية في قياس بعض الأصول الثابتة، وأيضا تطلب بيان أثر ذلك على القوائم المالية).
2. الاعتراف بالإيراد، ويتم عادة عندما (1) يتحقق أو يكون قابلا للتحقق، و(2) يكتسب. يتحقق الإيراد عندما يتم مبادلة السلع والخدمات أو الأصول الأخرى بنقدية أو بمطالبات بنقدية. ويكون الإيراد قابلا للتحقق عندما

تكون الأصول المستلمة جاهزة للتحويل إلى نقدية أو مطالبة بنقدية. وبالإضافة إلى هذا الاختبار، يضاف اختبار آخر لتحديد متى يتم الاعتراف بالإيراد. فالإيراد لا يعترف به إلا عند اكتسابه. ويكتسب الإيراد عندما تكون المنشأة قد أنجزت بشكل جوهري ما يجب عليها فعله لتستحق المنافع الممثلة بالإيرادات. ويمكن ذكر النقاط المعروفة التالية للاعتراف بالإيراد (نقطة البيع, نهاية الإنتاج – معادن، محاصيل زراعية, خلال الإنتاج – مقاولات, استلام نقدية – البيع بالتقسيط).

3. المقابلة: ويشير إلى أن الجهود (المصاريف) يجب أن تقابل (تطرح) من الإنجازات (الإيرادات) عندما يكون ذلك مقبولا وعمليا.
4. الإفصاح التام: ويتضمن طبيعة وكمية المعلومات الظاهرة في القوائم المالية بحيث أنها تعرض تفاصيل كافية تؤثر على قرار متخذ القرار، وأنها إجمالية بحيث تكون مفهومة. ويلاحظ أن المعلومات تعرض إما في القوائم المالية و/أو الملاحظات على هذه القوائم أو في الملاحق الإضافية للمعلومات.

ج. المحددات المحاسبية الأساسية:

1. علاقة المنفعة بالتكلفة: المحافظة على أن تكون منفعة إعداد وإيصال المعلومات المحاسبية تفوق تكلفتها.
2. الأهمية نسبية: يعتبر البند هاما نسبيا إذا أدى إدخاله أو حذفه إلى أثر أو تغير في حكم الشخص العاقل. يراعى هنا ماهية وحجم البند.
3. الممارسات الخاصة بقطاعات معينة: وقد تؤدي إلى الخروج على النظرية الأساسية. (عالميا)، ونظرا لأن تمويل رأس مال منشآت الأعمال في اليابان يتم عن طريق البنوك الكبرى، فإن الأصول عادة ما تخفض والالتزامات عادة ما تضخم. وهذا الإجراء عادة ما يؤدي إلى تخفيض الطلب على توزيعات الأرباح ويحمي الدائنين في حالة الإعسار.
4. التحفظ: ويعني أنه في حالة الشك اختار الحل الذي سيحد من إمكانية تضخيم الأصول أو الأرباح.

تمارين الإطار النظري للمحاسبة المالية:

تمرين 1: (اختيار من متعدد):

1. يعتبر تسجيل الإيراد عند نقطة البيع مثالا على تطبيق:

أ. مبدأ التحفظ.
ب. مبدأ الاعتراف بالايراد.
ج. مبدأ المقابلة.
د. مبدأ الموضوعية.

2. يعتبر تسجيل معدات مكتبية مصروفا في الفترة التي اشتريت بها مثالا على تطبيق:

أ. مبدأ الأهمية النسبية.
ب. مبدأ المقابلة.
ج. مبدأ الفترة المحاسبية.
د. مبدأ التكلفة التاريخية.

3. إن المبدأ الذي يسمح للمحاسبين بقبول بعض عدم الدقة لعدم وجود معلومات كاملة عن المستقبل مقابل عرض المعلومات بتوقيت سليم هو:

أ. مبدأ التحفظ.
ب. مبدأ الفترة المالية.
ج. مبدأ الوحدة الاقتصادية.
د. مبدأ الأهمية النسبية.

4. يبرر تضخيم المصاريف استنادا إلى:

أ. مبدأ التحفظ.
ب. مبدأ الأهمية النسبية.
ج. مبدأ المقابلة.
د. لاشيء مما ذكر.

5. يتفق تقييم الأصول حسب قيم التصفية مع:

أ. مبدأ الاستمرارية.
ب. مبدأ المقابلة.
ج. مبدأ التحفظ.
د. لا شيء مما ذكر.

6. تم في نهاية السنة المالية إجراء قيد تسوية لزيادة مصروف التأمين وتخفيض التأمين غير المستنفد. إن هذا القيد هو تطبيق لأي من المبادئ المحاسبية التالية؟

أ. الإفصاح التام.
ب. المقابلة.
ج. الموضوعية.
د. الاعتراف بالايراد.

7. أي من المبادئ المحاسبية التالية يتبعها المحاسبون لتوفير معلومات عن التضخم؟

أ. وحدة النقد.
ب. التكلفة التاريخية.
ج. الاستمرارية.
د. لاشيء مما سبق.

8. يسجل المحاسب فقط الأحداث التي تؤثر على المركز المالي للوحدة الاقتصادية والتي يمكن قياسها بوحدة النقد بمعقولية. إن هذا يصف أي من المصطلحات التالية؟

أ. الأهمية النسبية.
ب. أسلوب العملية المالية.
ج. الإفصاح التام.
د. الاتساق.

9. أي من الجمل التالية لا يعتبر فائدة مرتبطة بمشروع الإطار النظري لمجلس معايير المحاسبة المالية؟

أ. يجب أن يزيد الإطار النظري من فهم مستخدمي القوائم المالية وثقتهم بالعرض المالي
ب. يجب أن تكون المشاكل العملية قابلة للحل بسرعة أكبر بالرجوع إلى الإطار النظري الموجود حاليا
ج. يجب أن ينتج عنه مجموعة متلائمة من المعايير والقواعد
د. ستحتاج المنشآت التجارية مساعدة أقل من المحاسبين لان عملية العرض المالي ستكون من السهل جدا تطبيقها.

10. أي من التالية يخرق مفهوم الموثوقية؟

أ. يشير تقرير الإدارة إلى اكتشافات جديدة واختراعات تم التوصل إليها، لكن القوائم المالية لم تعرض النتائج أبدا
ب. تتضمن القوائم المالية شهرة محل بقيمة تم تقديرها من قبل الإدارة
ج. تم إصدار القوائم المالية بعد تأخر لمدة سنة
د. لم يتم إصدار تقرير جزء سنوي رغم أنه يمكن أن يوفر تغذية راجعة للأداء السابق.

11. إن الهدف الرئيس لمبدأ الاتساق هو:

أ. توفير معلومات بتوقيت سليم لمستخدمي القوائم المالية.
ب. يسمح للمقارنة ما بين القوائم المالية لفترات مالية مختلفة.
ج. يقابل الإيرادات الملائمة بالمصاريف لفترة مالية معينة.
د. يؤكد من أن نفس المعلومات قد تم الإفصاح عنها في كل فترة مالية.

12. يتضمن الدخل الشامل جميع التغيرات في حقوق الملكية خلال فترة معينة عدا:

أ. بيع أصول عدا المخزون.
ب. تلك الناتجة عن استثمارات المالكين أو التوزيعات للمالكين.
ج. مبيعات لوحدة اقتصادية معينة مع وجود شك في تحصيل تلك المبالغ.
د. تلك الناتجة عن الإيرادات المتولدة من قبل الوحدة الاقتصادية.

13. طبقا للإطار النظري لمجلس معايير المحاسبة المالية فان القيمة التوقعية هي إحدى مكونات:

	الملائمة	الموثوقية
أ.	لا	لا
ب.	نعم	نعم
ج.	لا	نعم
د.	نعم	لا

14. طبقا لرأي مفاهيم المحاسبة المالية، فان التوقيت المناسب هو أحد مكونات:

أ. الموثوقية.
ب. الملائمة.

ج. إمكانية الإثبات.
د. العرض الصادق.

15. بعض التكاليف لا يمكن ربطها بشكل مباشر مع إيرادات محددة ولكنها استحقت للحصول على منافع والتي تم استنفادها في الفترة التي استحقت فيها التكاليف. من الأمثلة على تلك التكاليف:

أ. رواتب رجال البيع الشهرية.
ب. عمولات رجال البيع.
ج. النقل للخارج.
د. التأمين المدفوع مقدما.

16. طبقا لآراء مفاهيم المحاسبة المالية، فان الحيادية هي إحدى مكونات:

	الملائمة	الموثوقية
أ.	نعم	نعم
ب.	نعم	لا
ج.	لا	لا
د.	لا	نعم

17. طبقا لآراء مفاهيم المحاسبة المالية، فان العرض الصادق هو أحد مكونات:

	الملائمة	الموثوقية
أ.	نعم	نعم
ب.	نعم	لا
ج.	لا	لا
د.	لا	نعم

18. طبقا لآراء مفاهيم المحاسبة المالية، أي التالية مرتبط بكل من الملائمة والموثوقية؟

أ. التوقيت المناسب.
ب. الأهمية النسبية.
ج. إمكانية الإثبات.
د. الحيادية.

19. طبقا للإطار النظري لمجلس معايير المحاسبة المالية، أي التالية مرتبط بكل من الملائمة والموثوقية؟

	الاتساق	**إمكانية الإثبات**
أ.	نعم	نعم
ب.	نعم	لا
ج.	لا	نعم
د.	لا	لا

20. يجب على الوحدة الاقتصادية معالجة العمليات المتشابهة بنفس الطريقة من فترة مالية إلى أخرى. إن هذا يمثل تطبيقا لأي من المبادئ المحاسبية التالية؟

أ. الإفصاح التام.
ب. الموضوعية.
ج. الاتساق.
د. الفترة الزمنية.

21. أي من الأحداث اللاحقة التالية تتطلب تعديلا على الحسابات قبل إصدار القوائم المالية؟

أ. خسائر في المصنع ناتجة عن حريق.
ب. تغييرات في الأسعار السوقية المعلنة للأوراق المالية المحتفظ بها لأغراض الاستثمار.
ج. خسائر من عدم تحصيل حساب أحد العملاء والناتج عن تعرض العميل لخسارة ناتجة عن فيضان كبير.
د. خسائر ناتجة عن قضية لدى المحكمة ولم تكن النتيجة مؤكدة في نهاية السنة المالية.

22. أي من الجمل التالية لا تعتبر هدفا للعرض المالي؟

أ. لتقديم معلومات عن الموارد الاقتصادية، والمطالبات على تلك الموارد، والتغيير فيها.
ب. لتقديم معلومات مفيدة للمستثمرين والمقرضين والمستخدمين الآخرين لتساعدهم على تقويم مبالغ وتوقيت ودرجة عدم التأكد المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية.
ج. لتقديم معلومات مفيدة لأولئك الذين يتخذون قرارات استثمارية وائتمانية.
د. جميع ما سبق تمثل أهدافا للعرض المالي.

23. يختلف كثيرا متخذو القرارات في أنواع قراراتهم،وطرق اتخاذ القرار التي يستخدمونها والمعلومات التي بحوزتهم أو يستطيعون الحصول عليها من مصادر أخرى، وقدراتهم في معالجة المعلومات. وبالتالي حتى تكون المعلومات مفيدة لابد من وجود حلقة وصل ما بين هؤلاء المستخدمين والقرارات التي يتخذونها. إن حلقة الوصل هي؟

أ. الملائمة.
ب. الموثوقية.
ج. المفهومية (القابلية للفهم).
د. الأهمية النسبية.

24. إن القاعدة المستخدمة للحكم على المعلومات المحاسبية هي؟

أ. فائدتها في اتخاذ القرار.
ب. خلوها من التحيز.
ج. توقيتها المناسب.
د. قابليتها للمقارنة.

25. يمكن إعداد وعرض المعلومات المتعلقة بوحدات اقتصادية مختلفة ولفترات زمنية مختلفة لنفس الوحدة الاقتصادية بأسلوب متشابه، بأي من التالية ترتبط كل من القابلية للمقارنة والاتساق؟

	القابلية للمقارنة	**الاتساق**
أ.	الوحدات الاقتصادية	الوحدات الاقتصادية
ب.	الوحدات الاقتصادية	الفترات الزمنية
ج.	الفترات الزمنية	الوحدات الاقتصادية
د.	الفترات الزمنية	الفترات الزمنية

26. ما هو المفهوم المحاسبي الذي يبرر استخدام المقدمات والمستحقات؟

أ. افتراض الاستمرارية.
ب. قيد الأهمية النسبية.
ج. خاصية الاتساق.

د. افتراض وحدة النقد.

27. أي من التالية يمثل تطبيقا لافتراض الاستمرارية؟

أ. يمكن الثقة بمبدأ التكلفة التاريخية.
ب. سياسات الإهتلاك والإطفاء مبررة ومناسبة.
ج. تصنيف الأصول والالتزامات المتداولة وغير المتداولة مبرر وهام.
د. جميع ما سبق.

28. يقول المؤيدون لمبدأ التكلفة التاريخية أنه عند مقارنته بجميع البدائل الأخرى للتقييم لأغراض العرض المالي العام، فأن القوائم المعدة طبقا للتكلفة التاريخية تكون:

أ. أكثر موثوقية.
ب. مؤشر أفضل للقوة الشرائية للوحدة.
ج. أكثر ملائمة.
د. أكثر تحفظا.

29. إن المبادلة ما بين الخصائص التي تجعل المعلومات مفيدة قد تكون ضرورية ومفيدة. إن إعداد ونشر قوائم مالية فتروية (ربع سنوية) يمثل مثالا على المبادلة ما بين:

أ. الملائمة والموثوقية.
ب. التوقيت المناسب والأهمية النسبية.
ج. الموثوقية والفترة المالية.
د. القابلية للفهم والتوقيت المناسب.

30. طبقا لآراء مفاهيم المحاسبة المالية ، فان التغذية الراجعة هي إحدى مكونات:

	الملائمة	الموثوقية
أ.	لا	لا
ب.	لا	نعم
ج.	نعم	نعم
د.	نعم	لا

31. طبقا لآراء مفاهيم المحاسبة المالية، فان القوائم المالية للفترة يتوقع أن يكون لها:

	قيمة توقعية	قيمة تغذية راجعة
أ.	لا	لا
ب.	نعم	نعم
ج.	نعم	لا
د.	لا	نعم

32. طبقا للإطار النظري لمجلس معايير المحاسبة المالية، فان عملية عرض بند ما في القوائم المالية لمنشأة ما يمثل:

أ. الاعتراف.
ب. التحقق.
ج. التوزيع (التحميل).
د. المقابلة.

33. طبقا للإطار النظري لمجلس معايير المحاسبة المالية، فان احتساب الدخل الشامل يتضمن:

	الدخل من العمليات المستمرة	التوزيعات للملاك
أ.	لا	لا
ب.	نعم	لا
ج.	نعم	نعم
د.	لا	نعم

34. طبقا للإطار النظري لمجلس معايير المحاسبة المالية، فان الدخل الشامل يتضمن:

	الدخل التشغيلي	استثمارات الملاك
أ.	نعم	لا
ب.	نعم	نعم
ج.	لا	نعم
د.	لا	لا

35. يصنف الإطار النظري لمجلس معايير المحاسبة المالية المكاسب والخسائر (Gain and losses) بالاعتماد على ما إذا كانت مرتبطة بنشاط المنشأة المستمر الرئيس (أو المركزي). يمكن تصنيف تلك المكاسب أو الخسائر إلى:

	غير تشغيلية	تشغيلية
أ.	نعم	لا
ب.	نعم	نعم
ج.	لا	نعم
د.	لا	لا

36. طبقا لآراء مفاهيم المحاسبة المالية، أي من التالية يعني بدقة عملية تحويل الموارد والحقوق غير النقدية إلى نقدية أو حقوق بالمطالبة بنقدية؟

أ. التوزيع (التحميل).
ب. التسجيل.
ج. الاعتراف.
د. التحقق.

تمرين 2: التالية عدد من الإرشادات العملية والتطبيقية التي تم تطويرها عبر الزمن:

1. لا يتم الاعتراف بتغيرات مستويات الأسعار في السجلات المحاسبية.
2. تستخدم قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل لتقييم المخزون.
3. تعرض المعلومات المالية لكي لا يتم استغفال المستثمر الرشيد.
4. ترسمل الأصول غير الملموسة وتطفئ على الفترات المنتفعة منها.
5. تعتبر أدوات التصليح مصروفا عند شرائها.
6. تستخدم شركات الأوراق المالية القيمة السوقية لأغراض تقيم جميع الأوراق المالية.
7. ينظر إلى كل منشأة بشكل منفصل ومستقل عن صاحبها أو أصحابها.
8. تعرض جميع الأحداث الهامة واللاحقة لتاريخ الميزانية.
9. تسجل الإيرادات عند نقطة البيع.
10. تعرض جميع الجوانب الهامة المتعلقة بالسندات المضمونة في القوائم المالية.
11. يعرض المنطق خلف أساس الاستحقاق المحاسبي.
12. يبرر استخدام القوائم المالية الموحدة.
13. يجب أن يتم العرض المالي عند نهاية فترات زمنية محددة.
14. يتم تكوين مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.

15. جميع مدفوعات صندوق المصروفات النثرية تحمل للمصاريف المتفرقة (لا تستخدم التحفظ).
16. تسجل شهرة المحل فقد عند شرائها.
17. لا يتم توقع الأرباح إما جميع الخسائر المحتملة فيعترف بها.
18. تحمل تكاليف عمولات البيع كمصاريف.

المطلوب: اختيار الفرض، أو المبدأ، أو القيد الذي يبرر بأفضل شكل هذه الإجراءات أو التطبيقات (لا تستخدم الخصائص النوعية)

تمرين 3: التالي قائمة بعدد من خصائص معلومات ومبادئ وإفتراضات محاسبية. قابل بين حرف كل منها والعبارة التي تعرض تطبيقها. (قد تستخدم الأحرف أ – ك أدناه أكثر من مرة، وقد لا تستخدم نهائيا.)

أ. فرض الوحدة الإقتصادية.
ب. فرض الإستمرارية .
ج. فرض وحدة النقد.
د. فرض الفترة المالية.
ه. مبدأ التكلفة التاريخية.
و. مبدأ الإعتراف بالإيراد.
ز. مبدأ المقابلة.
ح. مبدأ الإفصاح الكامل.
ط. خاصية الملائمة.
ي. خاصية الوثوقية.
ك. خاصية الإتساق.

1. إفتراض إستقرار القوة الشرائية للدينار (لاتستخدم مبدأ التكلفة التاريخية).
2. إكتمال عملية الكسب وتحققها أو قبولها للتحقق.

3. عرض معلومات خالية من الخطأ وعكس أثرها بأمانه.
4. إعداد تقارير مالية سنويا.
5. تضمين مستحقات ومقدمات في عملية التسويات والإقفال.
6. وحدة قياس معيارية ومفيده للعمليات التجارية.
7. إعتبار الملاحظات جزء ضروري من المعلومات للوصول إلى عرض عادل.
8. فصل شؤون العمل التجاري عن تلك المتعلقة بأصحابه.
9. يفترض أن امنشآت الأعمال عمر طويل.
10. تقييم الأصول بالمبالغ التي دفعت أصلا مقابلها.
11. تطبيق المبادئ المحاسبية ذاتها التي طبقت العام الماضي.
12. تلخيص السياسات المحاسبية الهامة.
13. عرض معلومات ذات قية توقعية وقيمة تغذوية راجعة بالوقت الملائم.

تمرين 4: اذكر الفرض, أو المبدأ, أو خاصية المعلومة, أو المحدد المحاسبي الأكثر انطباقا على كل حالة من الحالات التالية:

1. تعامل جميع المدفوعات التي تقل عن 25 دينار كمصروف عند استحقاقها.
2. تستخدم الشركة نفس طريقة تقييم المخزون السلعي من عام لآخر.
3. ترسمل شهرة المحل وتطفئ على الفترات المنتفعة بها.
4. افتراض أن دنانير اليوم تشتري ما تشتريه نفس الدنانير قبل عشر سنوات.
5. تسجيل الإيجار الذي دفع عند توقيع العقد كإيجار مدفوع مقدما.
6. تعد القوائم المالية كل سنة.
7. تعرض جميع الأحداث الهامة التي تحدث بعد تاريخ الميزانية وقبل نشرها.
8. يتم التمييز ما بين العمليات الشخصية لمالك الشركة والعمليات التجارية للشركة.

تمرين 5: التالي عدد من الأجراءات والتطبيقات المحاسبية المتبعة لدى شركة مساهمة. والمطلوب منك تحديد الافتراض، أو المبدأ، أو خاصية المعلومات المحاسبية التي تم انتهاكها.

1. تم التغيير من طريقة الأهتلاك المضاعف إلى طريق القسط الثابت هذا العام وذلك لأن أرباح هذه السنة متدنية.
2. يعتقد مدير الشركة أنه من غير الضروري القيام بأعداد ونشر المعلومات المحاسبية على أساس سنوي. وإنما يعتقد المدير أن الافصاح يجب أن يتم فقط عند توفر معلومات هامة جديدة ذات علاقة بعمليات الشركه.
3. قررت الشركة هذا العام فتح حساب لخسارة كبيرة والالتزام المرتبط بها وذلك لاحتمال خسارة قضية لدى المحكمة مرتبطة ببراءة اختراع. علما بأن محامي الشركة يستبعد تكبد تلك الخسارة.
4. اشتري أحد مدراء الشركة حاسوب لمنزله الجديد من أموال الشركة وحمل المبلغ على حساب مصاريف متفرقة.
5. تم عرض آله تكلفتها 40000 دينار طبقا لقيمتها السوقية الحالية والبالغة 50000 دينار في الميزانية.

تمرين 6: التالي عدد من المبادئ والفروض المحاسبية, والمطلوب منك اختيار رقم واحد يمثل المبدأ أو الفرض المحاسبي الذي يناسب كل جملة من الجمل أدناه.

المبادئ والفروض المحاسبية:

1. الوحدة الاقتصادية.
2. الاستمرارية.
3. الفترة الزمنية.
4. وحدة النقد.

5. التكلفة التاريخية.
6. التحفظ.
7. التحقق.
8. الاتساق.
9. الإفصاح التام.
10. إمكانية الإثبات (التحقق من صحة المعلومة).
11. الأهمية النسبية.
12. ممارسات خاصة بصناعة معينة.

الجمل	الإجابة
أ. يتطلب أن تعطى العمليات المتشابهة نفس المعالجة المحاسبية.	( )
ب. يمثل معيار القياس في القوائم المالية.	( )
ج. يتعامل مع مشكلة توقيت الاعتراف بالإيراد .	( )
د. يفترض أن الوحدة الاقتصادية ستستمر في أعمالها لفترة زمنية غير محددة.	( )
ه. يعمل على التضحية ببعض الدقة (لوجود معلومات غير كاملة حول المستقبل)	
و. مقابل عرض مالي بتوقيت أفضل.	( )

الفصل الثالث

قائمة الدخل والمعلومات ذات العلاقة

Income Statement and Related Information

قائمة الدخل والمعلومات ذات العلاقة

Income Statement and Related Information

1. تمثل قائمة الدخل تقريرا يقيس نجاح عمليات المنشأة خلال فترة زمنية معينة. وتستخدم القائمة من قبل رجال الأعمال والمستثمرين لتحديد الربحية، والقيمة الاستثمارية، وجدارة المنشأة في الحصول على قروض. فالقائمة تزود كل من المستثمرين والمقرضين بمعلومات تساعدهم على توقع مبالغ، وتوقيت، ودرجة عدم التأكد حول التدفقات النقدية المستقبلية. وتجدر الإشارة هنا إلى أن قياس دخل المنشأة يعتمد على العديد من الافتراضات والمباديء المحاسبية، كفرض الفترة المالية، ومبدأ الاعتراف بالايراد، ومبدأ المقابلة. كذلك فان نوعية الارباح التي تعرضها قائمة الدخل قد تختلف من شركة لأخرى تبعا للسياسات المحاسبية المتبعة، وتبعا لمصدر الأرباح، واستقرارها، واتجاهها. ويضاف إلى ذلك أن جميع قوائم الدخل تتجاهل العناصر النوعية (كتحسن مهارة العاملين) عند عرضها لرقم الربح (الخسارة).
2. يتفاجيء البعض عند معرفته بوجود اسلوبين لاحتساب الدخل. ويمثل الاسلوب الأول تعريف هيكس (Hicks) للدخل. فهيكس يعرف الدخل على أنه أكبر قيمة يمكن استهلاكها خلال فترة معينة مع بقاء الثروة في نهاية الفترة كما كانت عليه في بداية الفترة. وتبعا لهذا الأسلوب فإن الدخل يتحدد لفترة معينة من خلال طرح صافي الأصول (الأصول ناقص الالتزامات) في بداية الفترة من صافي الأصول في نهاية الفترة ومن ثم تسوية الناتج بالاستثمارات الاضافية للملاك وأية توزيعات للملاك (التوزيعات المعلنة أو المسحوبات) خلال الفترة. ويدعي هذا الأسلوب بأسلوب المحافظة على رأس المال. ويوجد عيب أساسي في هذا الأسلوب، وهو أنه لا يعرض عناصر رقم الدخل، أي بنود الإيرادات والمصاريف. أما الأسلوب الثاني, والذي يدعى بأسلوب العملية المالية، فهو قائم على قياس العمليات المالية ذات

العلاقة بالدخل والتي حدثت خلال الفترة، ومن ثم يلخص تلك العمليات في قائمة الدخل. وطبقا لهذا الأسلوب، يتم عرض بنود الايرادات والمصاريف, ويصنف الربح حسب المستهلك، أو الخط الانتاجي، أو الوظيفة (تشغيلي وغير تشغيلي، مستمر وغير مستمر). وعليه فإن هذا هو الأسلوب الشائع والمتميز كونه يعرض عناصر رقم الدخل.

3. تتضمن قائمة الدخل أربعة من العناصر الأساسية العشرة التي تم عرضها ضمن الإطار المفاهيمي للمحاسبة، وهذه العناصر هي الإيرادات والمصاريف والمكاسب والخسائر. وتشمل الإيرادات أنواعا كثيرة، كالمبيعات، والأتعاب، والفائدة وتوزيعات الأرباح، والإيجار. كذلك تشمل المصاريف أنواعا كثيرة كتكلفة البضاعة المباعة، والاهتلاك، والفائدة، والإيجار، والرواتب، والأجور، والضرائب ومن الأمثلة على المكاسب والخسائر، تلك الناتجة عن بيع استثمارات أو أصول ملموسة أو تسوية التزامات، أو شطب أصول متقادمة أو السرقة. ويجب مراعاة أن التفريق ما بين الإيرادات والمكاسب يعتمد على طبيعة عمل المنشأة كذلك الحال بالنسبة للتفريق ما بين المصاريف والخسائر.
4. تعد قائمة الدخل اما بخطوة واحدة نصل من خلالها إلى رقم الدخل، أو بخطوات متعددة نصل في نهايتها إلى رقم الدخل. فقائمة الدخل المعده بأسلوب الخطوة الواحدة تتضمن قسمين فقط، الأول للايرادات، وينتهي بمجموع الايرادات، والثاني للمصاريف، وينتهي بمجموع المصاريف. وبالتالي بطرح مجموع المصاريف من مجموع الايرادات يحسب رقم الربح. ويتميز هذا الأسلوب ببساطة العرض، وانتفاء مشكلة تصنيف الايراد أو المصروف ضمن مجموعة فرعية معينة. أما أسلوب الخطوات المتعددة لإعداد قائمة الدخل فهو الأكثر استخداما في الوقت الحالي، لكون القائمة تعرض معلومات أكثر. وعليه فإنها أكثر فائدة من وجهة نظر المستخدم للقائمة. فالقائمة تفرق، بالاضافة إلى ما جاء في الأسلوب الأول، ما بين الأنشطة التشغيلية وغير التشغيلية للمنشأة. (الدخل التشغيلي، الايرادات والمكاسب الأخرى،

المصاريف والخسائر الأخرى)، كذلك تصنف القائمة المصاريف حسب الوظائف (نشاط تجاري أو صناعي (تكلفة البضاعة المباعة)، نشاط بيعي، نشاط إداري). وعلى كل تتضمن قائمة الدخل بخطوات متعدد بعض أو جميع الأقسام التالية:

أ. القسم التشغيلي: الايرادات والمصاريف من العمليات الأساسة للمنشأة.
ب. القسم غير التشغيلي: الايرادات والمصاريف من الأنشطة الثانوية والمساعدة، بالاضافة إلى بعض المكاسب والخسائر التي تصنف على أنها غير متكررة أو غير عادية وليس كلاهما.
ج. قسم ضريبة الدخل: ضريبة الدخل على العمليات المستمرة.
د. قسم العمليات غير المستمرة: المكاسب والخسائر الهامة نسبيا والناتجة عن التخلص من (توقف) جزء (قسم) من المنشأة.
ه. قسم الأثر المتراكم الناتج عن تغيير المباديء المحاسبية.
و. حصة السهم من الأرباح.

ويراعى ملاحظة وجوب عرض البنود الاستثنائية، (د، هـ أعلاه) بشكل مستقل ومنفصل عن العمليات المستمرة سواء تم إعداد قائمة الدخل بخطوة واحدة أو بخطوات متعددة.

5. في بعض الدول، لا تعرض قائمة الدخل جميع المكاسب والخسائر، وانما يتم عرضها في قسم حقوق المساهمين في الميزانية. وعليه فإن السؤال الواجب الاجابه عليه هو، ماذا يجب أن تتضمن قائمة الدخل؟ يجادل فريق من المحاسبين بأن قائمة الدخل بجب أن تضمن فقط البنود الاعتيادية والبنود المتكررة من الارباح. وذلك لأن البنود غير الاعتيادية من المكاسب أو الخسائر لا تعكس القوة الإيرادية للمنشأة. وهذه الأخيرة يجب أن تعرض في قائمة الأرباح المحتجزة كبنود خاصة. ويدعي هذا الاتجاه بمفهوم الأداء التشغيلي الحالي. أما الفريق الآخر، فيجادل بضرورة إدخال البنود غير الاعتيادية في

قائمة الدخل. وذلك لأن جميع العمليات سواء كانت متكررة أم لا تؤثر على ربحية المنشأة في الأجل الطويل. ويدعى هذا الاتجاه بالمفهوم الشمولي. أما مجلس المبادئ المحاسبية فلقد اعتمد في رأيه رقم 9 مفهوم معدل للمفهوم الشمولي, بحيث أن البنود الاستثنائية وغير المتكررة التالية تعرض مع الإشارة الواضحة لها، ليتمكن القارئ من تحديد القوة الإيرادية للمنشأة في الأجل الطويل بشكل أفضل. وهذه البنود هي:

أ. العمليات غير المستمرة.
ب. المكاسب والخسائر غير العادية.
ج. التغيرات في المبادئ المحاسبية.
د. التغيرات في التقديرات.

6. لاعتبار العملية غير مستمرة يجب أن تكون الاصول ونتائج العمليات والأنشطة المتعلقة بالعملية غير المستمرة مميزة بوضوح وبشكل مادي وتشغيلي عن الأصول ونتائج العمليات والانشطة الأخرى للمنشأة. ويجب أن تعرض نتائج العمليات غير المستمرة بالصافي بعد الضريبة وكقسم مستقل يظهر بعد العمليات المستمرة وقبل البنود غير الاعتيادية. ومن الأمثلة على العمليات غير المستمرة قيام شركة اعلامية ببيع جميع محطات الاذاعة التابعة لها وابقاء محطات التلفاز ودور النشر.
7. تشمل المكاسب والخسائر غير العادية, البنود غير العادية أو غير المتكررة. وتعرض، اذا كانت غير هامة نسبيا، مع البنود العادية المتكررة، أما اذا كانت هامة نسبيا فتعرض منفصلة. ومن الأمثلة عليها، تخفيض اوشطب الذمم المدينة والمخزون، أو المكاسب والخسائر عن تبادل العملات الاجنبية. وتظهر هذه المكاسب أو الخسائر الناتجة ضمن قسم الايرادات والمكاسب الأخرى أو المصاريف والخسائر الأخرى. وتجدر الإشارة إلى أنه لا يجوز عرض هذه المكاسب أو الخسائر بعد الضريبة.

8. تحدث التغيرات في المباديء المحاسبية في الواقع العملي كثيرا. ومن أنواعها قيود التصحيح وقيود التسوية التي تجريها معظم المنشآت. ومن الأمثلة الأخرى عليها، تلك التغيرات الناتجة عن تطبيق مبدأ محاسبي يختلف عن المبدأ المحاسبي المستخدم، (التغيير من طريقة المضاعف المتناقص الى طريقة القسط الثابت). وتحتسب مبلغ الأثر المتراكم للتغيرات في المباديء المحاسبية بأثر رجعي وطبقا للمبدأ المحاسبي الجديد ويظهر هذا القسم بعد قسم العمليات غير المستمرة صافي من ضريبة الدخل.
9. تقع التقديرات في صلب العملية المحاسبية. فالعمر الانتاجي للاصول تقديري وقيمة الخردة تقديرية، والديون المشكوك في تحصيلها مقدرة، وبالتالي يتم عكس أثر التغير في التقديرات على الفترة التي تم فيها التغير، وقد يمتد الى الفترات القادمة اذا كان التغير في التقديرات سيستمر حتى الفترات القادمة, وليس هنالك أثر عكسي للتغير في التقديرات.
10. كما لاحظت سابقا، بعد البنود تعرض صافية من ضريبة الدخل. وهذه محاولة لربط ضريبة الدخل بمصدر الضريبة اذا كان ذلك ممكنا. ويسمى هذا الاجراء بالتوزيع الضريبي ضمن الفترة المالية. ويهدف هذا الاجراء بشكل أساسي الى ربط مصروف ضريبة الدخل للفترة المالية مع البنود التي تؤثر على مبلغ مخصصات الضريبة. ويتم تطبيق هذا الاجراء على: (1) الدخل من العمليات المستمرة، (2)العمليات غير المستمرة، (3) التغيرات في المباديء المحاسبية.
11. يجب عرض حصة السهم من الأرباح في قائمة الدخل. وكذلك يجب أن تعرض حصة السهم من الأرباح بشكل منفرد لكل من العمليات غير المستمرة، والأثر المتراكم للتغيرات في المبادئ المحاسبية، وذلك في قائمة الدخل أو في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.
12. يزيد الدخل من الأرباح المحتجزة, وتخفض الخسارة من الأرباح المحتجزة، ويخفض كل من توزيعات الأرباح النقدية وتوزيعات الأسهم المجانية من الأرباح المحتجزة, وتزيد أو تخفض التسويات لما قبل الفترة الحالية الأرباح

المحتجزة. وتمثل التسويات لما قبل الفترة الحالية تصحيحا للأخطاء في القوائم المالية السابقة, وتظهر في قائمة الأرباح المحتجزة صافي من ضريبة الدخل ولا تدخل في قائمة الدخل للفترة الحالية. ويمكن اعداد قائمة أرباح محتجزة منفصلة، كما يمكن اعداد قائمة دخل وأرباح محتجزة مشتركة. كما تجدر الاشارة الى أن جزء من الأرباح المحتجزة قد يتم تخصيصه تبعا لمتطلبات تعاقدية, أو تبعا لسياسات مجلس الادارة، أو للضرورة. وبالتالي فالارباح المحتجزة تساوي الارباح المحتجزة غير المخصصة مضافا الأرباح المحتجزة المخصصة (الإحتياطيات).

13. رغم أن الأسلوب الشائع هو الأسلوب الشمولي في عرض بنود قائمة الدخل الا أنه أحيانا لا تعرض بعض البنود المتعلقة بالدخل في قائمة الدخل. ومن الأمثلة على ذلك المكاسب والخسائر غير المتحققة على الأوراق المالية المتاحة للبيع ومكاسب وخسائر صرف العملات الأجنبية. ويعود المنطق خلف استبعاد هذه المكاسب والخسائر من قائمة الدخل الى: (1) إن استبعادها يقلل من تذبذب رقم الدخل نتيجة التغير في القيم السوقية العادلة، (2) إعلام مستخدم القائمة المالية بالمكاسب أو الخسائر التي كانت ستستحق اذا ما تم بيع الأوراق المالية بالقيمة السوقية العادلة. ورغم أن هذا المكاسب والخسائر لا تدخل في قائمة الدخل الا أنها تدخل في احتساب الدخل الشامل.

تمارين قائمة الدخل والمعلومات ذات العلاقة

تمرين 1: ظهرت المبالغ التالية في قوائم الدخل للشركة الأولى المساهمة:

	1995	1996	1997
مبيعـــات	46800	؟	78600
مخزون أول المدة	؟	14200	16400
صافي المشتريات	20050	50200	؟
مخزون آخر المدة	14200	؟	18600
تكلفة البضاعة المباعة	؟	؟	48000
مجمل الربح	10800	14400	18000
مصاريف تشغيلية	؟	؟	6000
الربح قبل الضريبة	8800	؟	؟
ضريبة الدخل (40%)	؟	2560	؟
الدخل (الخسارة)	؟	3840	؟

المطلوب: استكمال قوائم الدخل أعلاه من خلال ايجاد المبالغ المجهولة.

تمرين 2: كان لدى الشركة الثانية المساهمة (مخزن تجاري) البيانات التالية للسنة المالية المنتهية في 31 كانون الأول 1996.

مبيعات	90000 دينار
خسائر غير عادية ناتجة عن اعصار	5000
وفر ضريبي على الخسائر غير العادية	1100
تكلفة البضاعة المباعة	55000
مصروف فائدة	1000
مصاريف بيعية	11000
ضريبة الدخل على العمليات	4400
مصاريف ادارية وعمومية	3000
عدد الأسهم العادية القائمة	10000

المطلوب: اعداد قائمة دخل للشركة الثانية المساهمة عن السنة المنتهية في 31 كانون الأول 1996.

تمرين 3: تعرض البنود التالية في القوائم المالية:

أ. مكاسب أو خسائر هامة نسبيا.
ب. تعديلات للفترات السابقة.
ج. تغيرات في التقديرات.
د. تغيرات في المبادئ.
ه. عمليات غير مستمرة.

المطلوب: بين لكل بند من البنود السابقة (1) القاعدة المستخدمة لتحديد البند و(2) موقعه في القوائم المالية. افترض أن جميع البنود هامة نسبيا.

تمرين 4: أخذت الحسابات التالية من ميزان المراجعة المعدل للشركة الثالثة المساهمة كما هو في 31 كانون الأول 2000.

أسهم عادية (100000 سهم)	300000 دينار	مشتريات	485600 دينار
مصاريف نقل للداخل	12600	مردودات مبيعات	15900
ايراد ايجارات	28500	خصومات مشتريات	12100
مصاريف ادارية (اجمالي)	145800	مكسب بيع أرض	18300
مخزون سلعي (12/31)	117500	مصاريف بيعية	186800
خصومات مبيعات	9500	مخزون سلعي (1/1)	96200
مصروف فائدة سندات	14300	أرباح محتجزة	226900
مبيعات	1265000	ايراد توزيعات الأرباح	17700
تبلغ ضريبة الدخل 42%.			

المطلوب: اعداد قائمة دخل بخطوات متعددة للشركة الثالث المساهمة عن السنة المنتهية في 31 كانون الأول 2000.

تمرين 5: كان لدى الشركة الخامسة المساهمة رصيد للذمم المدينة في 1 أيلول 2000 يبلغ 33000 دينار. جميع مبيعات الشركة على الحساب. خلال أيلول حصلت الشركة مبلغ 30800 دينار من العملاء، وبلغ رصيد حساب الذمم المدينة في نهاية أيلول 27500 دينار.

المطلوب: احسب مبلغ المبيعات لشهر أيلول.

تمرين6: التالي معلومات مالية متعلقة بالشركة الرابعة المساهمة لعام 2001.

أرباح محتجزة في بداية الفترة 2001/1/1	950000 دينار
مكاسب بيع استثمارات (متكررة بشكل اعتيادي)	110000
مبيعات	30000000
خسائر ناتجة عن فيضان	125000
تكلفة بضاعة مباعة	21000000
خسائر التخلص من قسم مبيعات التجزئة	*450000
ايراد فائدة	70000
خسائر عمليات قسم مبيعات التجزئة	460000أ
مصاريف بيعية وادارية	5500000
توزيعات أرباح معلنة لحملة الأسهم العادية	230000
شطب شهرة المحل	520000
توزيعات أرباح معلنة لحملة الأسهم الممتازة	80000
ضريبة دخل عن عام 2001	1600000

•

- قررت الشركة الرابعة المساهمة التوقف عن عملياتها في قسم مبيعات التجزئة والاستمرار في عملياتها التصنيعية، وفي 15 آب باعت الشركة عمليات التجزئة لشركة أخرى. خلال عام 2001 كان هنالك 250000 سهم عادي متداول طوال العام.

المطلوب: إعداد قائمة دخل بخطوات متعددة وقائمة الأرباح المحتجزة لعام 2001.

تمرين 7: التالي معلومات مختارة من سجلات الشركة السابعة الفردية:

رصيد النقدية في 2003/1/1	13000دينار
ذمم مدينة 2003/1/1	19000
متحصلات من العملاء خلال عام 2003	210000
رصيد حساب رأس المال في 2003/1/1	38000
مجموع الأصول 2003/1/1	75000
استثمارات المالك النقدية الإضافية 2003/7/1	5000
مجموع الأصول 2003/12/31	101000
رصيد النقدية 2003/12/31	20000
ذمم مدينة 2003/12/31	36000
بضاعة مأخوذة للاستخدام الشخصي خلال عام 2003	11000
مجموع الإلتزامات2003/12/31	41000

المطلوب: احسب الدخل لعام 2003.

تمرين 8: التالي أرصدة بعض حسابات الشركة الثامنة المساهمة.

48000 دينار	مخزون سلعي (آخر المدة)	مردودات مبيعات	12400 دينار
6500	إيراد إيجار	خصومات مبيعات	7800
12700	مصروف فائدة	مصاريف بيعية	99400
10500	مردودات ومسموحات مشتريات	مبيعات	390000
114400	أرباح محتجزة (أول المدة)	ضريبة دخل	31000
134000	أرباح محتجزة (آخر المدة)	مخزون سلعي (أول المدة)	45300
10100	مصاريف نقل للداخل	مشتريات	190000
71000	توزيعات أرباح مكتسبة	خصومات مشتريات	2500
		مصاريف إدارية	82500

المطلوب: من المعلومات أعلاه, احسب كل من التالية:

أ. مجموع صافي الإيرادات.
ب. تكلفة البضاعة المباعة.
ج. الدخل.
د. التوزيعات المصادق عليها خلال السنة الحالية.

تمرين 9: تجادل محاسبان يعملان لدى شركة الراحة حول مزايا عرض قائمة الدخل باستخدام أسلوب الخطوات المتعددة بالمقارنة مع أسلوب الخطوة

الواحدة وتضمنت المناقشة المعلومات التالية والمتعلقة بشركة الراحة(بآلاف الدنانير) لعام 2002:

مصاريف إدارية:	
رواتب المدراء	4900 دينار
إهتلاك أثاث ومعدات مكتبية	3960
مردودات مشتريات	5810
مشتريات	64800
إيراد إيجار	17230
مصاريف بيعية:	
نقل للخارج	2690
عمولات مبيعات	7980
إهتلاك معدات البيع	6480
مخزون سلعي (أول المدة)	15400
مخزون سلعي (آخر المدة)	16600
مبيعات	96500
مصاريف نقل للداخل	2780
ضريبة دخل	9070
مصروف فائدة على قرض السندات	1860

المطلوب:

أ. أعد قائمة دخل لعام 2002 باستخدام أسلوب الخطوة المتعددة, علما بأن عدد الأسهم العادية القائمة خلال العام قد بلغ 40550 (هناك ثلاثة أصفار محذوفة).

ب. أعد قائمة الدخل للعام 2002 باستخدام اسلوب الخطوة الواحدة.

ج. أي الأسلوبين تفضل؟ ناقش.

تمرين 10: أخذت الأرصدة التالية من دفاتر شركة الأمازون في 2003/12/31:

إيراد فائدة	86000	معدات	200000
ذمم دائنة	170000	نقدية	51000
مخزون سلعي (12/31)	231000	مصاريف إدارية وعامة	97000
مبيعات	1380000	مباني	140000
مستحقات دائنة	32000	ذمم مدينة	150000
مشتريات	890000	مصروف فائدة	60000
تأمين غير مستنفد	20000	مجمع إهتلاك – معدات	40000
قرض سندات	100000	مخصص ديون مشكوك فيها	7000
مردودات ومسموحات مشتريات	125000	أوراق دفع	100000
مردودات ومسموحات مبيعات	15000	مجمع إهتلاك مباني	28000
خسارة زلزال (غير إعتيادية)	150000	خصومات مبيعات	45000
خصومات مشتريات	59000	أسهم عادية	500000
أرض	100000	أوراق قبض	155000
أرباح محتجزة	21000	مخزون سلعي (1/1)	246000
مصاريف بيعية	194000		
افترض أن معدل الضريبة على جميع البنود 34 %.			

المطلوب: أعد قائمة الدخل بخطوات متعددة علما بأن عدد الأسهم العادية القائمة (طوال العام) يبلغ 100000 سهم.

تمرين 11: جمع محاسب الشركة الموحدة المعلومات التالية من سجلات الشركة كأساس لإعداد قائمة الدخل للسنة المنتهية في 1999/12/31:

إيراد إيجار	29000 دينار
فائدة على أوراق الدفع	18000
ارتفاع سعر الأرض السوقي عن التكفة	31000
مشتريات بضاعة	459000
مصاريف نقل للداخل	37000
أجور ورواتب – بيعية	114800
مواد ولوازم – بيعية	17600
عدد الأسهم العادية القائمة	20000*
ضريبة الدخل	37400
أجور ورواتب – إدارية	135900
مصاريف إدارية أخرى	51700
مخزون سلعي1 كانون الثاني	92000
مخزون سلعي 31 كانون الأول	81000
مردودات ومسموحات مشتريات	11000
صافي المبيعات	980000
إهتلاك أصول المصنع (70%بيعي، 30% اداري)	65000
توزيعات أرباح نقدية مصادق عليها	16000
* العدد ثابت طوال العام.	

المطلوب:

أ. أعد قائمة دخل بخطوات متعددة.
ب. أعد قائمة دخل بخطوة واحدة.
ج. أي الأسلوبين تفضل؟ ناقش.

تمرين 12: التالي قسم حقوق المساهمين للشركة المساهمة الوسطى كما هو في 31 كانون الأول 1999:

أسهم ممتازة مجمعة 8%، 50 دينار قيمة اسمية:

مصرح بها 10000، قائمة 90000 سهم	4500000 دينار	
أسهم عادية، دينار واحد قيمة إسمية،		
مصرح بها ومصدرة 10 مليون سهم	10000000 دينار	
رأس المال المدفوع الإضافي	20500000	
أرباح محتجزة 1998/12/31	134000000	
دخل عام 1999	33000000	167000000
		202000000

يبلغ معدل الضريبة على الدخل لعام 1999 34%.

المطلوب: احسب بيانات حصة السهم من الأرباح كما ستظهر في القوائم المالية للشركة المساهمة الوسطى.

تمرين 13: بدأت الشركة المساهمة الباهرة أعمالها في 1 كانون الثاني 1996. وخلال السنوات الثلاثة الأولى من أعمالها حققت صافي الأرباح التالية وصادقت على التوزيعات النقدية التالية:

	الدخل	توزيعات مصادق عليها
1996	40000 دينار	صفر دينار
1997	125000	5000
1998	160000	5000

المعلومات التالية متعلقة بالعام 1999:

الدخل قبل ضريبة الدخل 240000

تعديلات فترات سابقة: تخفيض مصروف إهتلاك عام 97 (قبل الضريبة) 25000

الزيادة المتراكمة في الربح من التغير في طرق تقييم المخزون (قبل الضريبة) 35000

توزيعات مصادق عليها (25000 دينار من هذا المبلغ ستدفع في 2000/1/15) 100000

معدل ضريبة الدخل 40 %

المطلوب:

أ. أعد قائمة الأرباح المحتجزة لعام 1999 للشركة المساهمة الباهرة.

ب. افترض أن الشركة خصصت مبلغ 70000 دينار من الأرباح المحتجزة في 1999/12/31، كم سيبلغ مجموع الأرباح المحتجزة في ميزانية 1999/12/31 بعد هذا التخصيص؟.

تمرين 14: حدد، لكل بند من البنود أدناه، كيفية معالجته في القوائم المالية. إستخدم أحرف التصنيفات التالية في إجابتك:

أ. بند عادي أو غير عادي في قائمة الدخل.
ب. عمليات غير مستمرة.
ج. تعديل لفترات سابقة.

1. زيادة معدل الديون المشكوك في تحصيلها من 2% إلى 3%، بالتالي زيادة مصروف الديون المشكوك في تحصيلها.
2. تم شطب مخزون متقادم. هذه هي الخسارة الأولى من هذا النوع في تاريخ الشركة.
3. تكبدت الشركة خسارة كارثة لم يكن مؤمن عليها. هذه هي الخسارة الأولى من هذا النوع في الخمسين سنة التي تمثل عمر الشركة.
4. الإعتراف بدخل أكتسب العام الماضي وكان قد أغفل في قائمة دخل العام الماضي.
5. باعت الشركة أحد مخازنها بخسارة.
6. تسوية قضية قانونية مع دائرة ضريبة الدخل مرتبطة بضرائب الدخل عن السنوات الثلاثة الماضية. ما زال هنالك تسويات متعددة لضريبة الدخل ما بين الشركة والدائرة.
7. تكبد خسارة نتيجة مصادرة دوله لأحدى ممتلكات الشركة (تمت مصادرة أحد فروع الشركة في دولة غربية لعدم رضاها عن التجارة الأردنية).
8. أهملت الشركة تسجيل الإهتلاك في العام الماضي.
9. إيقاف جميع عمليات الإنتاج في الأردن، حيث نقلت عملية التصنيع إلى مصر.
10. خسارة ناتجة عن بيع إستثمارات. كان آخر تاريخ باعت فية الشركة إستثمارات قبل عامين.
11. خسارة ناتجة عن التخلص من جزء من الشركة.

الفصل الرابع

مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية

مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية

1. نبذة تاريخية عن معايير المحاسبة الدولية:

أنشأت لجنة معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Committee (IASC) فى عام 1973, نتيجة لاتفاق تم بين الهيئات المهنية فى عشر دول, هما استراليا, كندا, فرنسا, ألمانيا, اليابان, المكسيك, هولندا, المملكة المتحدة, ايرلندا, والولايات المتحدة الأمريكية. وحتى عام 2000 وصل عدد الهيئات المهنية التى تمثل لجنة معايير المحاسبة الدولية عدد 150 هيئة تنتمى إلى 104 دولة.

وتعتمد لجنة معايير المحاسبة الدولية على سياسة تقضى أن يكون التعيين لعضوية الهيئة شاملا لممثلين عن ثلاثة بلدان نامية على الأقل, كما ينص دستور اللجنة على أن يضم المجلس أيضا ممثلين لا يزيد عددهم عن أربعة مؤسسات دولية ليست هيئات محاسبية مهنية, و إنما لها اهتمام بالتقارير المالية. وقد أصبحت لجنة التنسيق الدولية لجمعيات المحللين الماليين أولى المؤسسات غير المحاسبية فى المجلس اعتبار من 1 يناير 1986.

وفى عام 1983 توصلت لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى اتفاقية عمل مشتركة مع الاتحاد الدولى للمحاسبين(International Federation of Accounting(IFAC ومن الجدير بالذكر انه تم التصديق رسميا على إنشائه بمدينة ميونخ بألمانيا عام 1977 بهدف تنمية وتطوير المحاسبة في العالم بما في ذلك الجهود التى تستهدف التوفيق بين معايير المحاسبة المطبقة فى مختلف دول العالم.

وبناءا على الاتفاقية المبرمة بين المنظمتين فان الاتحاد الدولى للمحاسبين يلتزم بتنسيق الجهود الدولية الرامية إلى تطوير أطر عامة تحكم الجوانب الفنية

والأخلاقية والتعليمية وذلك بإنشاء اللجان اللازمة , وكذلك من خلال تنسيق الجهود مع المنظمات الإقليمية. كما يلتزم الاتحاد الدولى للمحاسبين بدعم جهود لجنة معايير المحاسبة الدولية, ودعم تطوير الهيئات المهنية الإقليمية ذات الأهداف المشتركة. وبموجب هذه الاتفاقية فان كافة الهيئات المهنية الأعضاء فى الاتحاد الدولى للمحاسبين هم أعضاء بصورة تلقائية فى لجنة معايير المحاسبة الدولية.

ومن ناحية أخرى فان التعاون بين الاتحاد الدولى للمحاسبين والهيئات الإقليمية الدولية إنما يهدف إلى تحقيق توحيد عالمى فى أخلاقيات المهنة وشئونها الفنية, وكذلك فى العناصر التى تتعلق بمهنة المحاسبة والمراجعة.

ومن الجدير بالذكر انه تقتصر العضوية فى ذلك الاتحاد على الهيئات المهنية المنشأة بقانون أو إجماع مهنى فى كل دولة من الدول الأعضاء, على أن تكون تلك الهيئات لها تأثير فعال على المهنة فى الدولة التى تعمل بها, وقد أصبحت العضوية حاليا فى الاتحاد الدولى للمحاسبين بمجرد اشتراكها فى لجنة معايير المحاسبة الدولية, وتمثل اللجنة حاليا أكثر من مليون محاسب فى مختلف الدول وفى مختلف الأنشطة. وتتكون الجمعية العامة الاتحاد الدولى للمحاسبين من ممثل لكل هيئة مهنية مشتركة بالاتحاد, حيث تقوم الجمعية بانتخاب أعضاء مجلس إدارة الاتحاد الذى يقوم بتنفيذ برنامج العمل المحدد.

2. **أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية:**

تسعى لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى تحقيق عدة أهداف يمكن تناول أهمها فيما يلى:

1. إعداد وإصدار معايير محاسبية لتطبيقها عند إعداد وعرض القوائم المالية فى مختلف أقطار العالم.

2. العمل المستمر والدائم على تحقيق التوافق بين المعايير المحاسبة المستخدمة فى الأقطار المختلفة, بهدف إعداد قوائم ذات مواصفات موحدة على المستوى الدولى.
3. العمل بوجه عام على تحسين الأنظمة والمبادئ المحاسبية, وتعتبر لجنة معايير المحاسبة الدولية من أنشط الهيئات الدولية فى هذا المجال, إذ انه حتى بداية عام 2000 أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية (40) معيارا دوليا للمحاسبة, كما قامت اللجنة بإجراء (11) تنقيح لمعايير سبق إصدارها وأيضا أصدرت (18) تفسيرا لمعايير محاسبية تم إصدارها فى فترات سابقة.

وقد وافق أعضاء اللجنة على دعم أهدافها والتعهد بنشر كافة المعايير المحاسبية الدولية التى يصدرها المجلس فى بلدانهم وبذل مساعيهم من أجل:

- التأكد من أن البيانات المالية المنشورة مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية من كافة الوجوه والإفصاح عن حقيقة هذه المطابقة.
- إقناع الحكومات والهيئات المعنية بصياغة المعايير بان البيانات المالية المنشورة يجب أن تكون مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية فى جميع النواحى المهمة.
- إقناع السلطات القائمة على مراقبة أسواق الأوراق المالية والأوساط التجارية والدولية بان البيانات المالية المنشورة يجب أن تكون مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية.
- التأكد من أن مراقبى الحسابات مقتنعون بان البيانات المالية مطبقة لمعايير المحاسبة الدولية فى جميع النواحى.

3. العلاقة بين معايير المحاسبة الدولية والنظم المحلية:

يقصد بالنظم المحلية مختلف المؤسسات والجمعيات المهنية أو الوزارات المعنية بمهنة المحاسبة كوازرة الاقتصاد, أو النقابات المهنية كنقابة التجاريين.

والسؤال المطروح الآن هل معايير المحاسبة الدولية تعتبر إلزامية على مختلف النظم المحلية.

بحيث يجب أن تلتزم مختلف المؤسسات الاقتصادية بضرورة تطبيق معايير المحاسبة الدولية؟

فى واقع الأمر تتحكم الأنظمة المحلية في كل بلد بدرجات متفاوتة, فى المبادئ المحاسبية والمعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات المالية. إلا أن معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية لا تتجاوز تلك الأنظمة المحلية, حيث أن آراء اللجنة ما هي إلا توصيات لا تنطوي على أي سلطة مباشرة أو تتجاوز السلطة المحلية.

4. الهيئات الاستشارية المعاونة للجنة معايير المحاسبة الدولية:

تعتمد لجنة معايير المحاسبة الدولية على العديد من الهيئات الاستشارية فى أداء مهامها , وتشمل هذه الهيئات الاستشارية ما يلى :

1. الغرفة الدولية للتجارة.
2. المنظمة الدولية لهيئات البورصة.
3. هيئة المصارف الدولية.
4. هيئة المحماة الدولية.
5. البنك الدولى.
6. مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكى.
7. المفوضية الأوربية.
8. منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية (كمراقب).
9. الاتحاد الدولى لحرية التجارة والاتحاد الدولى للعمل.

وبالإضافة إلى الهيئات الدولية هناك هيئات إقليمية تطلع بمهام التنسيق بين معايير المحاسبة والمراجعة للدول ذات العضوية منها على سبيل المثال:

1. مجلس المحاسبة الإفريقى African Accounting Council (AAC).
2. جمعية المحاسبة لدول جنوب شرق آسيا Accounting Association of Southeast Asian Nation.
3. جمعية اتحاد المحاسبين لجنوب شرق آسيا Association of Southeast Asian Federation of Accountants (ASAFA).
4. اتحاد محاسبى آسيا والباسفيكىConfederation of Asian and Pacific.
5. الاتحاد الأوروبى للمحاسبين(European Union of Accountants (UEC.
6. جمعية المحاسبة فى الأقطار الأمريكية(International Accounting Association ACC).

5. كيفية وضع معايير المحاسبة الدولية:

يمكن التعرف على كيفية وضع معايير المحاسبة الدولية من خلال الإجراءات التالية:

1. عند وضع المعيار المحاسبى الدولى يقوم المجلس بتعيين لجنة فرعية يرأسها عضو من المجلس مع ضم أعضاء من ثلاث دول مختلفة بالإضافة إلى بعض الأعضاء من المجموعة الاستشارية أو بعض الخبراء فى الموضوع محل البحث.
2. تقوم اللجنة الفرعية بدراسة الموضوع محل البحث وتراعى اللجنة فى هذا الشأن القواعد الأساسية وإطار العمل المحدد من لجنة المعايير المحاسبية عند إعداد القوائم المالية, كما تدرس اللجنة الفرعية الممارسات المحاسبية

المختلفة فى الدول المختلفة للتعامل مع الموضوع محل البحث, وبعد انتهاء الدراسة والبحث تقوم اللجنة الفرعية بتقديم تقرير إلى المجلس يوضح النقاط الرئيسية للموضوع محل المعيار المحاسبى.

3. بعد وصول رد المجلس على التقرير المقدم تصدر اللجنة الفرعية مسودة بالمبادئ التى ستراعى عند إصدار مسودة العمل المحاسبى, وتوضح اللجنة الفرعية الطرق المختلفة للتعامل مع الموضوع, كما تنشر اللجنة الفرعية مسودة المبادئ وتبدأ فى استقبال ردود الفعل عليها من مختلف الهيئات المحاسبية فى الدول المختلفة.
4. بناء على مسودة المبادئ يتم إعداد مسودة المعيار وعرضها على المجلس, وفى حالة موافقة ثلثى الأعضاء تنشر مسودة المعيار ويفتح باب التعليقات عليها لمدة ستة شهور.
5. بعد مراجعة جميع التعليقات الواردة على مسودة المعيار تعد اللجنة الفرعية المعيار المحاسبى فى شكله النهائى وتعرضه على المجلس للمناقشة والتصديق عليه بعد الحصول على موافقة 75% من أعضاء المجلس على الصيغة النهائية للمعيار كأحد المعايير المحاسبية الدولية.
6. يقوم المجلس من آن إلى آخر بتشكيل لجنة لمراجعة المعايير المحاسبية الحالية ذلك لتعديلها أو إضافة أو تغيير أى جزء من أجزائها لتواكب التطورات فى المهنة والصناعات والأنشطة المختلفة.

6. قائمة بمعايير المحاسبة الدولية حتى مارس 2003:

رقم المعيار	عنوان المعيار
(1)	عرض القوائم المالية
(2)	المخزون
(3)	غير نافذ المفعول, حل محله المعيار رقم (27) والمعيار رقم (28)

(4)	غير نافذ المفعول, حل محله المعيار رقم (16) والمعيار رقم (38)
(5)	غير نافذ المفعول, حل محله المعيار رقم (1)
(6)	غير نافذ المفعول, حل محله المعيار رقم (15)
(7)	قوائم التدفقات النقدية
(8)	صافى ربح وخسارة الفترة, الأخطاء الجوهرية والتغيرات فى السياسات المحاسبية
(9)	غير نافذ المفعول, حل محاه المعيار رقم (38)
(10)	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية
(11)	عقود الإنشاءات
(12)	ضرائب الدخل
(13)	غير نافذ المفعول, حل محله المعيار رقم (1)
(14)	التقارير القطاعية
(15)	المعلومات التى تعكس آثار التغيرات فى الأسعار
(16)	الممتلكات, المعدات, التجهيزات
(17)	الإيجارات
(18)	الإيراد
(19)	منافع التقاعد
(20)	المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية
(21)	آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية
(22)	اندماج المنشآت
(23)	تكلفة الاقتراض
(24)	الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة
(25)	غير نافذ المفعول, حل محله المعيار رقم (39) والمعيار رقم (40) ويبدأ سريانهما من 1/1 /2001
(26)	المحاسبة والتقرير عن خطة منافع التقاعد

(27)	القوائم المالية المجمعة والمحاسبة عن الاستثمارات فى الشركات التابعة
(28)	المحاسبة عن الاستثمارات فى شركات زميلة
(29)	التقارير المالية فى ظل اقتصاديات التضخم الجامح
(30)	الإفصاح فى القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة
(31)	التقارير المالية عن الحصص فى المشروعات المشتركة
(32)	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض
(33)	ربحية السهم الواحد
(34)	التقارير المالية المؤقتة
(35)	العمليات غير المستمرة
(36)	انخفاض قيمة الأصول
(37)	المخصصات, الالتزامات المحتملة, الأصول المحتملة
(38)	الأصول غير الملموسة
(39)	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس
(40)	استثمارات الممتلكات
(41)	الزراعة

الفصل الخامس

تبويب معايير المحاسبة الدولية

تبويب معايير المحاسبة الدولية

تبويب معايير المحاسبة الدولية:

يتناول هذا المبحث تبويب معايير المحاسبة المصرية والدولية وذلك من خلال اتباع أكثر من أساس وذلك لإمكانية الاختيار بين أفضل هذه الأسس لأغراض الاعتماد عليه فى تبويب باقي الأجزاء, وذلك بعد التعرف على أهمية كل أساس من أسس تبويب المعايير المحاسبية.

وبوجه عام يمكن تبويب معايير المحاسبة الدولية من ثلاثة زوايا كما يلي:

تبويب المعايير طبقا للأساس النوعى:

وفقا لهذا الأساس من التبويب يتم تصنيف المعايير المحاسبية طبقا لنوع كل معيار, أى تبويب المعايير حسب إصدارها, فنجد المعيار الأول دولى والخاص بعرض القوائم المالية, ثم المعيار الثانى الدولى المخزون وهكذا, وفى هذه الحالة فإننا يكون لدينا (41) معيار أصدر حتى سبتمبر 2002, وإن كان الرقم الفعلى لهذه المعايير هو (34) معيار, وذلك بعد استبعاد بعض المعايير من القائمة, أو إعادة دمج مجموعة من المعايير المحاسبية فى معيار واحد, مثال ذلك ما حدث للمعيار المحاسبى الدولى رقم واحد عام 1997 والذى دمج ثلاثة معايير محاسبية معا كما سوف يتضح فى الأجزاء التالية.

ونرى أن تناول المعايير المحاسبية طبقا للأساس النوعى يفقد القيمة النفعية لهذه المعايير ولا يبرز علاقة الترابط والتكامل بين هذه المعايير مع بعضها البعض, خاصة مع تعدد معايير المحاسبة وتنوع مجالاتها المحاسبية.

تبويب المعايير طبقا لنوع القوائم المالية:

طبقا لهذا التبويب فإنه يمكن إعادة تبويب المعايير المحاسبية طبقا لنوع القائمة المرتبطة بها, وفى هذا الصدد فإن المعايير يمكن تقسيمها طبقا للمجموعات التالية:

أ. الميزانية (المركز المالى):

ويمكن أن يرتبط بهذه القائمة المعايير المحاسبية التالية:

- معيار دولى رقم (1) المخزون.
- معيار دولى رقم (16) الممتلكات والمعدات.
- معيار دولى رقم (28) الاستثمارات فى شركات شقيقة.
- معيار دولى رقم (31) التقارير المالية عن المشروعات المشتركة.
- معيار دولي رقم (32) الأدوات المالية – الإفصاح والعرض.
- معيار دولى رقم (36) انخفاضات فى الأصول.
- معيار دولى رقم (37) المخصصات والالتزامات العرضية.
- معيار دولى رقم (38) الأصول غير الملموسة.
- معيار دولى رقم (39) الأدوات المالية الاعتراف والقياس.
- معيار دولى رقم (40) الاستثمارات والممتلكات.

ب. قائمة الدخل:

ويمكن أن يرتبط بهذه القائمة المعايير التالية:

1. معيار دولى رقم (8) صافى ربح أو خسائر الفترة و الأخطاء الجوهرية والتغييرات فى السياسات المحاسبية.
2. معيار دولى رقم (12) الضرائب على الدخل.

3. معيار دولى رقم (17) التأجير.
4. معيار دولى رقم (18) الإيرادات.
5. معيار دولى رقم (21) تأثير التغير فى أسعار صرف العملات الأجنبية.
6. معيار دولى رقم (23) تكلفة الاقتراض.

ج. قائمة التدفقات النقدية:

ويرتبط بهذه القائمة معيار محاسبى دولى رقم (7) بعنوان قوائم التدفق النقدى.

وتبدو أهمية التبويب السابق للمعايير المحاسبية فى مجال التطبيق العملى , فهناك من المحاسبين المسئولين عن إعداد قائمة التدفق النقدى , والبعض مسئول عن قائمة الدخل والبعض الآخر مسئول عن الميزانية أو قائمة المركز المالى.

ووفقا لهذا التبويب يستطيع المحاسب أن يتعرف على أهم معايير المحاسبة الدولية التى يجب أن يطلع عليها ويدرك مكوناتها عند إعداده للقائمة المسئول عنها, بدلا من التشتت فى جميع معايير المحاسبة الدولية, خاصة فى ظل تعدد وتنوع مجالات إصدار المعايير المحاسبية.

كذلك يستطيع المحاسب فى ضوء هذا التبويب إمكانية تحديث المعايير المعنى بها كلما ظهر تنقيح لبعض من هذه المعايير, فعدم الاعتماد على هذا التبويب يؤدى إلى إرباك الممارسين للمهنة وربما عدم إمكانية تتبع كافة التعديلات الصادرة بشأن بعض المعايير المحاسبية والتى تحتاج إلى مزيد من الوقت والمال.

إلا انه ربما قد يوجه لهذا التبويب انتقادا أساسيا في أن بعض المعايير ربما قد لا نستطيع تصنيفها طبقا لهذا التبويب السابق مثال ذلك المعيار المحا سبى الدولي رقم (41) الزراعة. كما أن هناك بعض من المعايير المحاسبية يمكن أن تشترك ضمن أكثر من قائمة مثال ذلك معيار المحاسبة الدولي رقم (23) تكلفة

الاقتراض, فإذا اتبعنا المعالجة القياسية التي يقضى بها المعيار فإنه يصنف ضمن المعايير المرتبطة بقائمة الدخل, بينما إذا اتبعنا المعالجة المسموح بها فإن هذا المعيار من الممكن تصنيفه ضمن قائمة المركز المالي (الميزانية).

تبويب المعايير طبقا للوظيفة المحاسبية:

حتى وقت قريب كان ينظر للوظائف المحاسبية على أنها تقتصر على وظيفتى القياس والإفصاح, حيث يشير القياس إلى التعبير الكمى عن المعاملات الاقتصادية والتى تحدث بين المنشأة والغير فى وحدات قياس كمية, بينما يشير الإفصاح إلى الكشف عن نتائج المعلومات المالية وذلك فى القوائم المالية المنشورة, حتى يمكن الاعتماد عليها فى اتخاذ القرارات المتنوعة, إلا أن معايير المحاسبة الدولية أضافت وظيفة ثالثة للمحاسبة ترتبط بالعرض Presentation وتعنى فى أى مكان ضمن القوائم المالية سوف يتم عرض المعلومات المالية, هل ضمن الأصول المتداولة أو الأصول غير المتداولة؟, هل باعتبارها أداة حق ملكية أو أنها التزام مالى؟ هذه هى الوظيفة الثالثة للمحاسبة. ولعل أسباب الاهتمام بكيفية عرض البيانات المالية إنما لتحقيق أهداف متنوعة لعل أهمها من وجهة نظر المؤلف هو خدمة وظيفة التحليل المالى, فالمحاسبة لا تنتج البيانات المالية كهدف فى حد ذاته و إنما كوسيلة لتحقيق غايات, فبدون الاستخدام والاستفادة من ما تنتجه من بيانات مالية فإنها تصبح أى البيانات المالية عديمة الفائدة والنفع, وسوف تبرز أهمية عرض البيانات المالية داخل صلب القوائم لأغراض خدمة التحليل المالى فى أجزاء تالية.

وفى ضوء ما سبق يتضح أن هناك وظائف محاسبية ثلاثة هما العرض, الإفصاح, القياس, وبناء على هذه الوظائف يمكن إعادة تبويب معايير المحاسبة الدولية كما يلى:

أ. المعايير المحاسبية المرتبطة بوظيفة العرض:

يمكن تصنيف المعايير المرتبطة بوظيفة العرض كما يلى:

1. معيار المحاسبة الدولى رقم (1) عرض القوائم المالية.
2. معيار المحاسبة الدولى رقم (8) صافى ربح أو خسائر القوة و الأخطاء الجوهرية والتغييرات فى السياسات المحاسبية.
3. معيار المحاسبة الدولى رقم (32) الأدوات المالية – الإفصاح والعرض.

وتجدر الإشارة الدولى رقم (32) رغم ما يتضمن من موضوعات ترتبط بالإفصاح إلا أن الجزء الأكبر منه يرتبط بكيفية عرض البيانات المالية.

ب. المعايير المحاسبية المرتبطة بوظيفة الإفصاح:

يمكن تصنيف المعايير المرتبطة بوظيفة الإفصاح فيما يلى:

1. معيار المحاسبة الدولى رقم (7) قوائم التدفق النقدى.
2. معيار المحاسبة الدولى رقم (8) صافى ربح أو خسائر الفترة والأخطار الجوهرية والتغيير فى السياسات المحاسبية.
3. معيار المحاسبة الدولى رقم (10) الأحداث اللاحقة بعد تاريخ الميزانية.
4. معيار المحاسبة الدولى رقم (14) التقارير القطاعية.
5. معيار المحاسبة الدولى رقم (15) المعلومات التى تعكس تأثير التغير فى الأسعار.
6. معيار المحاسبة الدولى رقم (24) الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة.
7. معيار المحاسبة الدولى رقم (27) القوائم المالية الموحدة.
8. معيار المحاسبة الدولى رقم (29) التقرير المالى فى الدول ذات التضخم الجامح.

9. معيار المحاسبة الدولى رقم (30) الإفصاح عن القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية الشبيهة.
10. معيار المحاسبـــة الدولي رقم (31) التقرير المالي عن الحصص في المشروعات المشتركة.
11. معيار المحاسبة الدولي رقم (33) نصيب السهم من الأرباح.
12. معيار المحاسبة الدولى رقم (34) القوائم المالية الفترية.

ج. المعايير المحاسبية المرتبطة بوظيفة القياس:

يمكن تصنيف المعايير المرتبطة بوظيفة القياس فيما يلى:

1. معيار المحاسبة الدولى رقم (2) المخزون.
2. معيار المحاسبة الدولى رقم (11) عقود الإنشاءات.
3. معيار المحاسبة الدولى رقم (12) الضرائب على الدخل.
4. معيار المحاسبة الدولى رقم (16) الممتلكات والمعدات.
5. معيار المحاسبة الدولى رقم (17) التأجير.
6. معيار المحاسبة الدولى رقم (18) الإيراد.
7. معيار المحاسبة الدولى رقم (19) منافع العاملين.
8. معيار المحاسبة الدولى رقم (20) المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية.
9. معيار المحاسبة الدولى رقم (21) تأثير التغير فى أسعار صرف العملات الأجنبية.
10. معيار المحاسبة الدولى رقم (22) تكلفة الاقتراض.
11. معيار المحاسبة الدولى رقم (26) المحاسبة والتقرير عن خطط التقاعد.
12. معيار المحاسبة الدولى رقم (28) الاستثمارات فى الشركات الشقيقة.
13. معيار المحاسبة الدولى رقم (35) العمليات المتوقفة.
14. معيار المحاسبة الدولى رقم (36) التخفيضات فى الأصول.

15. معيار المحاسبة الدولى رقم (37) المخصصات والالتزامات العرضية.
16. معيار المحاسبة الدولى رقم (38) الأصول غير الملموسة.
17. معيار المحاسبة الدولى رقم (39) المشتقات المالية الاعتراف والقياس.
18. معيار المحاسبة الدولى رقم (40) الاستثمارات فى الممتلكات.
19. معيار المحاسبة الدولى رقم (41) الزراعة.

ويتضح مما سبق أن تبويب معايير المحاسبة الدولية فى علاقتها بالوظائف المحاسبية الثلاثة السابقة قد استوعب أغلب المعايير المحاسبية, وتبرز أهمية هذا التبويب من الناحية العملية, حيث يستطيع المحاسب الاعتماد على مجموعة معايير القياس المحاسبى خلال الفترة المالية, وعندما يطلب منه القيام بإعداد القوائم المالية السنوية أو الفترية فانه يستعين فى هذا الوقت بمجموعة معايير المحاسبة المرتبطة بوظيفتى الإفصاح والعرض.

الفصل السادس

شركات الأموال

شركات الأموال

"شركة المساهمة":

تعتبر شركات الأموال هي الشكل الغالب الواسع الانتشار سواء اقليما أو عالميا، ويتميز هذا النوع من الشركات بالقدرة على تجميع قدر كبير من المال.

تتميز شركات الأموال بأن لها شخصية قانونية مستقلة عن شخصية ملاكها، بمعنى أنه بمجرد تكوين الشركة تصبح شخصا معنويا مستقلا عن شخصية ملاكها، ولا تهتم بأشخاص الشركاء، بمعنى أنها لا تتأثر بما يحدث للملاك، بعكس شركات الأشخاص (التضامن، التوصية البسيطة، والمحاصة) التي يمكن أن تصفي (أو تحل) بإنسحاب أحد الشركاء أو وفاته وتقوم شركات الأموال بالمشروعات الكبيرة، التي لا يستطيع القيام بها عدد محدود من الشركاء.

كما تتميز شركات الأموال بمزايا متعددة أخرى لعل أهمها:

- حملة الأسهم في شركات الأموال مسؤوليتهم محدودة، بقدر ما يقدموه من أموال لامتلاك الأسهم.
- قابلية الملكية في الأسهم للتحويل من شخص إلى آخر، دون أن يؤثر ذلك على نشاط واستمرارية الشركة.
- فصل الإدارة عن الملكية، وأمكانية تطبيق مبادئ الإدارة العلمية للإماكنات الكبيرة المتوفرة لديها.

وتعتبر الشركة المساهمة بصفتها المعنوية المستقلة مالكة لجميع أصولها المتنوعة، ومسئولة مسئولية مطلقة عن كل الالتزامات المستحقة عليها للغير، وبذلك لا يقع على أي من المساهمين أي مسئولية شخصية عن الالتزامات الخاصة بالشركة، وفي نفس الوقت ليس لأي مساهم أي حق في أصول الشركة، حتى ولو كان هذا المساهم سبق أن قدم جزء من الأصول مقابل حصته في رأس المال.

تنقسم شركات الأموال إلى ثلاثة أنواع أساسية هي:

- شركات التوصية بالأسهم.
- الشركات ذات المسئولية المحدودة.
- شركات المساهمة.

ستركز الدراسة في هذا المجال على "شركات المساهمة" باعتبار أنها الأعم والأهم، وبمعرفة المعالجة المحاسبية الخاصة بها يمكن معالجة المشاكل المحاسبية في النوعين الآخرين.

شركة المساهمة: التكويف وحقوق الملكية:

رأس المال:

يتكون "رأس مال" الشركة المساهمة من عدد من "الأسهم" متساوية القيمة، في العادة تكون في متناول عدد كبير من الأفراد، وتكون الأسهم قابلة للتداول، وعادة ما يحدد القانون في الدولة "الحد الأدنى" لرأس المال المدفوع.

تأسيس شركة المساهمة:

يقوم بتأسيس الشركة المساهمة مجموعة من الأشخاص يختلف عددهم من دولة إلى أخرى، وفي الغالب يشترط قانون الشركات ألا "يقل" عدد المؤسسون عن "ثلاثة" أشخاص.

مسئوليات المؤسسون:

- قيام المؤسسون "بإجراءات" تأسيس الشركة حسب ما ينص عليه قانون الشركات في الدولة.

- قيام المؤسسون بتحرير "العقد الابتدائي" للشركة ويتضمن هذا العقد الآتي: (اسم الشركة، وغرضها، مركزها، المدة المقررة للشركة، رأس مال الشركة، أنواع الأسهم وقيمة كل سهم).
- قيام المؤسسون بتحرير "نظام الشركة" ويتضمن نصوص العقد الابتدائي بالتفصيل، ووضع نظام للشركة يتناول: تاسيس الشركة، رأس مالها، إدارتها، ومراقبة حساباتها، والسنة المالية للشركة، ووسائل التمويل، وقوعاد توزيع الأرباح.

ونظام الشركة يتم في ضوء قواعد وإجراءات قانونية ملزمة، تختلف من دولة إلى أخرى.

- يقوم المؤسسون بإصدار "نشر الاكتتاب" في أسهم الشركة، والتوقيع مع مراقب الحساب على هذه النشرة.
- يقوم المؤسسون، "بعد" الاكتتاب في كل الأسهم المطروحة للجمهور بدعوة "الجمعية العمومية للمكتتبين"، لتحديد قيمة الحصص العينية ـ في حالة وجودها ـ والتصديق على نظام الشركة وتعيين الهيئات الإدارية الأولى.
- يتقدم المؤسسون للحصول على "الترخيص" الخاص بتأسيس الشركة، وبصدور قانون (أو ترخيص) بتأسيس الشركة تتمتع الشركة بشخصية معنوية مستقلة، ومن ثم يتم شهرها وقيدها بالسجل التجاري.

مسئوليات الجمعية العمومية للمساهمين:

- تقوم الجمعية العمومية بانتخاب "مجلس إدارة" الشركة وتحديد مسئولياته عن إدارة الشركة وتحقيق أهدافها.
- كما تقوم بتعيين "مراقب الحسابات".

سلطات مجلس إدارة الشركة المساهمة:

يختلف "تشكيل" مجلس الإدارة وكيفية "انتخابه" من دولة إلى أخرى، حسب التنظيم الاقتصادي المتبع في الدولة وفي العادة يتم تشكيل مجلس الإدارة في المجتمعات الرأسمالية بمعرفة الجمعية العمومية للمساهمين، ويكون المجلس بكامله ممثلا للمساهمين.

أما في الدول "الاشتراكية"، يتم تشكيل مجلس إدارة الشركة المساهمة: من المساهمين بالإضافة إلى ممثلين عن العاملين.

وتكون سلطة مجلس الإدارة: رسم وتنفيذ السياسات العامة للشركة، ويتم انتخاب "رئيس المجلس" من بين الأعضاء ويمثل الشركة أمام القضاء.

يتم توزيع "السلطات" والمسئوليات لإدارة الشركة المساهمة "هرميا" على مجموعة من المديرين الفنيين المتخصصين لكافة أنشطة الشركة المختلفة.

رأس المال في الشركة المساهمة:

أ. رأس المال المصرح به:

يمثل القيمة "الكلية" للأسهم المرخص للشركة بإصدار طبقا لعقد التأسيس والنظام الأساسي، سواء للأسهم المرخص بإصدارها عند التأسيس أو عند زيادة رأس مال الشركة. أي أنه يعبر عن مقدار احتياجات الشركة لرأس المال في المدى الطويل.

ب. رأس المال المصدر والمدفوع:

يتمثل في "قيمة الأسهم" التي يتم إصدارها "فعلا"، ويتم الاكتتاب فيها، وسداد قيمتها، من رأس المال المصرح به.

ورأس المال المصدر "يقل" عن رأس المال المصرح به بمقدار ما لم يتم إصداره وتحصيله بعد، ويتم اصدار رأس المال جزئيا، حتى يتم إصدار رأس المال المصرح به بالكامل في حياة الشركة.

ويتم تحديد رأس المال المصرح به، ورأس المال المدفوع في ظل قواعد ونصوص قانونية منظمة لتأسيس الشركات المساهمة تختلف من دولة لأخرى.

حقوق الملكية في الشركات المساهمة:

حقوق الملكية هي عبارة عن الأموال التي يستثمرها الملاك في الوحدة الاقتصادية "المشروع"، مضافا إليها صافي الدخل المحقق، والقيمة المضافة تتوقف على تقييم كل من الأصول والخصوم في فترة زمنية معينة.

إظهار "حقوق الملكية" في القوائم المالية تختلف بين الوحدات الاقتصادية وذلك بحسب الشكل القانوني الذي يطبق على الوحدة الاقتصادية، ويجب أن تلتزم به.

في "شركات الأشخاص" يتم إظهار حقوق الملكية في الميزانية العمومية، كمبلغ لكل مالك بشكل مستقل عن الآخر، ويضاف إليه نصيب في الربح أو خصم الخسائر الخاصة به وقيمة كل المسحوبات النقدية (أو العينية) التي حصل عليها أثناء الفترة المحاسبية.

وإظهار حقوق الملكية في الشركات المساهمة يتأثر أيضا ببعض الاعتبارات القانونية، وفي الغالب يتم توضيح عناصر حقوق الملكية حسب نوع العناصر المكونة لها أو لذلك يفرق بين رأس المال، والزيادة في حقوق الملكية.

بالنسبة لرأس المال ينبغي إظهار رأس المال المصدر ورأس المال المصرح به، وذلك بالنسبة لكل نوع من الأسهم أما الزيادة في حقوق الملكية، فيجب تحديد

نوعها، فقد تكون الزيادة متمثلة في رصيد الأرباح "المرحلة" عن السنوات السابقة، أو قد تكون تلك الأرباح "مخصصة" لأغراض معينة مثل: الاحتياطي القانوني، واحتياطي الاستثمارات، أو كاحتياطي للتوسعات.

وتتكون "حقوق الملكية" في الشركات المساهمة من:

أ. المبالغ المسددة من المساهمين، مقابل أسهم رأس المال.
ب. الأرباح المحتجزة للاستثمار أو تقوية المركز المالي للشركة.

ويلتز القانون في الدول المختلفة الشركات المساهمة بضرورة إمساك دفاتر وسجلات، تمكن من التعرف على البيانات والمعلومات المتعلقة بعمليات رأس المال.

القيم المختلفة للسهم:

تتعدد "الأسهم" وتختلف "قيمتها" حسب ظروف إصدارها ووقتها، وارتباطها بنشاط الشركة ومدى تقدمها.

أ. مفهوم القيمة الإسمية:

القيمة الإسمية للسهم: هي "المبلغ" المحدد على شهادة السهم عند إصداره لأول مرة، وهي التي على أساسها يتم تسجيل أسهم رأس المال المصدر والمدفوع في الدفاتر الخاصة بشركة المساهمة.

ولا يعني إصدار الأسهم بقيمة إسمية أنها تباع للمكتتبين بنفس القيمة، فقد يتم الاكتتاب بسعر أكبر (أو أقل) من القيمة الاسمية، فإذا تم الإصدار بقيمة "أعلى" من القيمة الاسمية يمثل "الفرق" (علاوة إصدار)، ويعتبر جزءا من حقوق الملكية.

أما إذا تم الإصدار بقية "أقل" من القيمة الاسمية للسهم فإن "الفرق" يمثل (خصم إصدار)، ويعتبر انتقاصا من حقوق الملكية ومعظم "التشريعات" في الدول لا تجيز ذلك خاصة عند التأسيس، ولكن يمكن أن يتم ذلك في حالة (زيادة رأس المال) بعد التاسيس.

ب. مفهوم القيمة السوقية:

هي قيمة السهم في سوق "الأوراق المالية" ويتأثر سعر السهم في السوق المالي بالعوامل الاقتصادية (العرض والطلب) وربحية الشركة، والعوامل الاقتصادية المحيطة بالشركة.

وتعتبر القيمة السوقية للسهم هامة "للمستثمر" كما أنها تعكش القيمة الاقتصادية لحقوق الملكية (صافي الأصول).

ج. مفهوم القيمة الدفترية:

هي نصيب السهم (حسب نوعه) في حقوق الملكية أو صافي الأصول.

تتحدد القيمة الدفترية للسهم بالمعادلة الآتية:

قيمة السهم الدفترية = مجموعة حقوق الملكية
عدد الأسهم (حسب نوعها)

حقوق حملة الأسهم العادية في شركات المساهمة:

الأسهم العادية تخول للمساهم في الشركة المساهمة التمتع بحقوق متعددة لعل أهمها الآتي:

- حرية "بيع" أسهمه في اي وقت يشاء.

- يتمتع بأولوية عند "تخصيص" الأسهم المصدرة من الشركة لزيادة راس مالها.
- عند تصفية الشركة يكون له الحق في الحصول على حصة من فائض التصفية، تقابل نسبة حيازته للأسهم.
- له حق التصويبت في اجتماعات الجمعية العمومية للشركة بقدر عدد الأسهم التي يمتلكها.

علاوة وخصم الإصدار للأسهم العادية:

علاوة الإصدار:

تعتبر "علاوة الإصدار" بمثابة "الفرق" بين القيمة الاسمية للسهم عند إصداره لأول مرة، عند تأسيس الشركة المساهمة وقيمة السهم المعلنة عند زيادة راس المال وإصدار أسهم جديدة.

وفي العادة يتم إصدار الأسهم الجديدة لزيادة رأس المال في الشركات المساهمة، بعد مزاولة أعمالها بعدد من السنوات ولذلك يضاف إلى قيمة السهم الإسمية المصدر بها السهم عند التأسيس، قيمة غضافية يتم احتسابها نسبيا منسوبة إلى القيمة الحقيقية لأجمالي حقوق الملكية عند إصدار الأسهم الجديدة. وبمعنى آخر العمل على معادلة قيمة السهم الجديد بالقيمة الدفترية الارية للسهم في تاريخ الإصدار الجديد، أي أن يتفق سعر إصدار الأسهم الجديدة مع القيمة السوقية للأسهم القائمة، والتي تتأثر بقيمة الأرباح المحجوزة.

وتعتبر علاوة الإصدار أحد بنود حقوق الملكية ومن مكونات هذا البند.

خصم الإصدار

تظهر قيمة خصم إصدار للسهم في حالة إذا كانت قيمة السهم المصدر لزيادة رأس المال، "أقل" من القيمة الاسمية للسهم عند إصداره لأول مرة عند تأسيس الشركة، ولذلك فإن قيمة خصم الإصدار هي "الفرق" بين (القيمة الأسمية للسهم عند التأسيس ـ قيمة السهم المصدر الجديد).

ويعتبر خصم الإصدار بندا سالبا من حقوق الملكية ولا يحمل لحساب الأرباح والخسائر، كما لا يجوز تحميله لحقوق الملكية، أو يتم إجراء "مقاصة" بين خصم الإصدار على نوع معين من الأسهم، وعلاوة الإصدار على نوع آخر من الأسهم، حتى يمكن المحافظة على صدق ودقة القيمة الدفترية لكل نوع من الأسهم، وحفظ حقوق حملة الأسهم التي صدرت بعلاوة إصدار.

وتجدر الإشارة إلى أنه في حالة ما تكون الأسهم بقيمة إسمية، وتم طرحها للاكتتاب بسعر "أقل من هذه القيمة أي تخصم إصدار، فإن "المكتتب" في هذه الأسهم يظل مسئولا قبل دائني الشركة بهذا الخصم، ويصبح وآجب الوفاء إذا ما أقتضت ذلك الظروف عند تصفية الشركة وما يستحق القول أن معظم قوانين الشركات في كثير من الدول، لا تجيز إصدار الأسهم بخصم، وخاصة عند تأسيس الشركات.

ويتم إظهار خصم الاصدار في قائمة المركز المالي في جانب الخصوم "مطروحا" من قيمة رأس مال الأسهم العادية المصدر والمدفوع، لتحديد صافي رأس مال الأسهم العادية.

المصادر المختلفة لرأس المال:

تتعدد مصادر رأس المال في الشركات المساهمة، كما تتعدد تسميات رأس المال.

فمن حيث تعدد مصادر راس المال يكون هناك رأس المال المدفوع، ورأس المال المكتسب من مزاولة الشركة لأنشطتها المختلفة، وهذا النوع يتمثل في الأرباح المحجوزة من الأرباح لسنوات سابقة.

أما عن تسميات رأس المال فيوجد: رأس المال المصرح به، ورأس المال المكتتب فيه، ورأس المال المصدر والمدفوع.

وينبغي التمييز بين رأس المال المدفوع ورأس المال المكتسب حتى تزداد اطريقة الافصاح في توضيح حقوق الملكية في قائمة المركز المالي. ولغاية أساسية أخرى هي أن رأس المال المدفوع يمثل رأس مال دائم مستمر مع دوام الشركة واستمرارها، تمشيا مع مبدأ استمرار الشركات المساهمة وليس التصفية، إلا في الحالات الاستثنائية التي تتطلب "رد" جزء من رأس المال للمساهمين، أو "تخفيض" رأس المال بما يعادل قيمة الخسائر المتراكمة، أما رأس المال المكتسب فليس له صفة الدوام.

مصادر رأس المال المدفوع:

تتعدد مصادر رأس المال المدفوع في شركات المساهمة فيوجد: الأسهم المصدرة بقيمة اسمية للأسهم العادية والأسهم العادية المصدرة بعلاوة إصدار، كما يشمل القيمة الأسمية للأسهم الممتازة المصدرة، وعلاوة إصدارها كما يشتمل على رأس المال التي تحصل عليه الشركة من المساهمين أو الغير على سبيل الهبة.

مصادر رأس المال المكتسب:

- يتحقق رأس المال المكتسب كنتائج من مزاولة الشركة لأنشطتها المختلفة، حيث يتم "احتجازه" من الأرباح الصافية قبل توزيع الأرباح على المساهمين، بغرض تعضيد المركز المالي للشركة أو لاستثماره في عمليات الشركة.

ويمثل بذلك رأس المال المكتسب "الزيادة" الحقيقية في حقوق الملكية عن رأس المال المدفوع، هذه الزيادة التي تنتج عن تراكم الأرباح التي تحققها الشركة من نشاطها الجاري، ولم يتم توزيعها على مستحقيها، أي احتجاز جزءا من الأرباح المحاسبية السنوية.

- كما قد يكون راس المال المكتسب ناتجا عن زيادة القيمة الاقتصادية العادلة الجارية للأصول التي في حيازة الشركة، عن تكلفتها الدفترية التاريخية، ويرى المحاسبون ضرورة إظهار "الأرباح" التي تنتج عن إعادة تقويم الأصول كبند مستقل من بنود رأس المال المكتسب، وتظهر في حقوق الملكية في قائمة المركز المالي، على اعتبار أنها أرباح "لم تتحقق" بعد، ومن ثم لا يجوز إظهارها في حساب الأرباح والخسائر، باعتبار أن هذا الحساب يعد بمثابة الوعاء الذي يمثل الأرباح القابلة للتوزيع.
- ويتأثر رأس المال المكتسب من حيازة الأصول "بالخسائر" التي لم تتحقق النتاتجة عن إعادة تقويم الأصول، فيتم طرح "خصم" قيمة هذه الخسائر شكليا من رأس المال المكتسب في قائمة المركز المالي.

أهمية رأس المال المكتسب من الأرباح المحجوزة:

الأرباح المحجوزة هي حصيلة تجمع الأرباح الدورية من نتائج عمليات الشركة المختلفة، بما فيها الأرباح التي تحقق من حيازة الأصول، كنتيجة للأحتفاظ بها لزيادة رأس المال المكتسب وعدم توزيعها أو جزء منها على مستحقيها.

ومصادر الأرباح المحجوزة تتمثل في: الأرباح الناتجة عن العمليات الرئيسية للشركة، وكذلك الأرباح الناتجة عن العمليات العرضية الأخرى كإيرادات الاستثمارات في الأوراق المالية، وأيضا أرباح الحيازة التي تنتج عن بيع الأصول الثابتة، بما يزيد عن صافي قيمتها الدفترية التاريخية، كما يضاف إلى الأرباح المحتجزة قيمة الأرباح الناتجة عن تصيح الأخطاء التي تخص الفترات السابقة.

وتجدر الإشارة إلى أنه يثار جدل فيما يتعلق بتحديد عناصر الأرباح المحجوزة، بين كل من جمعية المحاسبة الأمريكية، وجمعية المحاسبين الأمريكية وما زال الجدل مستمرا حتى الآن.

وبصرف النظر عن المصدر التي تتأتى منه الأرباح المحجوزة فإن الغاية أو الهدف من عملية الاحتجاز تعتبر من الأسس الهامة خاصة في حالة ما تسعى الشركة المساهمة إلى تحقيق تنمية وطموحات توسعية، حيث أن احتجاز جزء من الأرباح يمكنها من التوسع في أعمالها، وتقوية مركزها المالي من مواردها الذاتية، ويعفيها من الالتجاء إلى الحصول على رأس مال جديد عن طريق إصدار أسهم جديدة، أو حتى الالتجاء إلى الاقتراض بفوائد مرتفعة، يضاف إلى ذلك أن احتجاز جزء من الأرباح تتطلبه الظروف الاقتصادية في هذا العصر الذي يتميز بالتضخم العام الذي تعاني منه معظم دول العالم، حيث أن التضخم يؤدي إلى انخفاض القوة الشرائية للنقود، ولذلك يمكن القول بأن زيادة راس المال المكتسب من الأرباح عن طريق احتجاز الأرباح، يتأثر بذلك التضخم وتصبح هذه الزيادة إلى حد كبير صورية، ولكن رغم ذلك فإن زيادة رأس المال المكتسب في ظل ارتفاع المستوى العام للأسعار قد يكون مجرد كافيا للحفاظ على القوة الشرائية لرأس مال الشركة، دون أن يؤدي إلى أي زيادة حقيقية في حقوق الملكية.

ويمكن أن يتم إظهار الأرباح المحجوزة أو المرحلة على النحو الآتي:

أصول	الميزانية العمومية في ...		خصوم
			حقوق الملكية
		××	رأس المال المكتتب فيه والمدفوع
		××	رأس المال المكتسب من الأرباح المحجوزة
		××	أرباح محجوزة بمقتضى القانون
		××	أرباح محجوزة للتمويل الذايت (توسعات)
		××	أرباح محجوزة لأغراض أخرى
	××	××	

وتجدر الإشارة إلى أن الأرباح المحجوزة سواء لأغراض محددة، أو لم يتم تعيينها لأغراض محددة فإنها تعد من بنود حقوق الملكية في الشركة المساهمة. كما أن احتجاز الأرباح لا يعني على الأطلاق توفير موارد نقدية لدى الشركة بمقدار هذه الأرباح المحتجزة، فالعملية مجرد اثبات قيد دفتري يجعل حساب توزيع الأرباح "مدينا"، وحساب الأرباح المججوزة "دائنا"، وهذا لا يترتب عليه توفير أي نقدية. ولكن في حالة تعيين جزء من الأرباح واحتجازها لغرض معين، قد يقترن ذلك باعتماد نقدي للوفاء بالغرض الذي عينت الأرباح المحجوزة من أجله، مثل حجز أرباح لرد سندات، وفي هذه الحالة يتم تكوين الاعتماد النقدي واستثماره حتى تاريخ رد السندات.

وفي حالة توزيع جزء من الأرباح المحجزة على حملة الأسهم نقدا، فإن هذا يؤدي إلى انتقاص راس المال المكتسب من الأرباح بمقدار قيمة التوزيعات، ويؤدي ذلك بالمثل إلى انتقاص حقوق الملكية. أما إذا كانت التوزيعات في شكل اسهم فلا يترتب على ذلك انتقاص في حقوق الملكمية، حيث يعد ذلك مجرد انتقال تجزء من حقوق الملكية من بند رأس المال المكتسب إلى بند رأس المال المدفوع، ولا يؤثر هذا على أصول الشركة.

الموارد المالية للشركة المساهمة:

لا تقتصر الموارد المالية للشركة المساهمة على "حقوق الملكية" فيها، بل "تمتد" إلى ما تحصل عليه الشركة من قروض وائتمان من الغير لتمويل عملياتها المختلفة أو لمقابلة التوسعات.

وقد تلجأ الشركة المساهمة إما إلى زيادة رأسمالها بإصدار أسهم جديدة، أو تلجأ إلى "الإقتراض" من الغير قروض طويلة الأجل، إما من مؤسسات مالية أو من الجمهور العام.

الاقتراض بإصدار السندات:

قد تلجأ الشركة المساهمة لتوفير موارد مالية طويلة الأجل، بعد اجراء الدراسات الكافية عن طريق إصدار السندات (باعتبارها أهم وسائل التمويل) وتعد السندات "التزاما" على الشركة وحقا "للدائنين" وتمثل استثمار للغير في أصول" الشركة، حيث أنها مصدر تمويلي للحصول على أصول رأسمالية، ومن الناحية الاقتصادية تعتبر "السندات" من مصادر راس المال الثابت طويل الأجل، في شكل التزامات طويلة الأجل، ولا تعد من مكونات "رأس المال" المحاسبي.

والسندات التي تصدرها الشركة المساهمة، هي عبارة عن صكوك قابلة للتداول، تعطي "صاحبها" الحق في الحصول على "فائدة" محددة في مواعيد معينة، واسترداد قيمتها في الميعاد المحدد، وتكون السندات المصدرة من الشركة مضمونة، برهن ممتلكات الشركة (الثابتة أو المنقولة) أو قد تكون غير مضمونة إلا بالمركز الائتماني العام للشركة ويتم اختيار أحد البنوك "لايداع" مستندات ملكية الأصول "كرهن" مع تعهدات من الشركة "للبنك" للتصرف القانوني "بالبيع" في حالة "الاخلال" من الشركة بعقد اصدار السندات، لسداد المستحق لحملة السندات.

والسندات تعتبر من "الالتزامات" طويلة الأجل، ويجب أن تظهر في جانب "الخصوم" في الميزانية العمومية، وإذا كانت الشركة تقوم "باحتجاز" نسبة من أرباحها لتكوين "احتياطي" لرد السندات، يجب اظهار هذا "الاحتياطي" ضمن مكونات حقوق الملكية (الأرباح المحتجزة لغرض معين)، وإذا كانت السندات ترد قيمتها على دفعات فإن القيمة التي تكون "مستحقة" الربد خلال السنة المالية التالية، يجب أن تظهر في الالتزامات "قصيرة الأجل" في ميزانة العام الجاري.

إصدار السندات بالمقارنة بإصدار الأسهم:

المسلم به والمتعارف عليه أن كلا من الأسهم والسندات يمثلان استثمارا في أصول الشركة، كما إنهما من مصادر التمويل طويل الأجل.

السندات لا تعد من مكونات رأس المال من وجهة النظر المحاسبية، هذا بعكس الأسهم التي تعد منم مكونات رأس مال الشركة.

السندات تعد من حقوق حملة السندات أي حقا "لدائني" الشركة، وعلى ذلك تعتبر من الالتزامات المستحقة على الشركة، بينما تمثل الأسهم حصصا للشركاء في الشركة، ولذلك تختلف الحقوق والمخاطر لكل من حملة الأسهم وحملة السندات فحملة الأسهم يتحملون كافة المخاطر الناتجة عن ممارسات النشاط في الشركة، والتي قد تصل إلى فقدان رأس المال في حالة الخسائر المتراكمة التي تتحقق. أما حملة السندات وبصفتهم دائنين، تكون استثماراتهم مضمونة، حيث يتمتع حملة السندات بالحصول على فوائد سنوية، بصرف النظر عن نتيجة أعمال الشركة من ربح (أو خسارة)، ويتم استرداد قيمة السندات بكاملها في تاريخ الاستحقاق المحدد لها.

يضاف إلى ذلك أن حملة السندات لهم الحق والأولوية في الحصول على قيمة السندات والفوائد المستحقة عنها، قبل أن يحصل حملة الأسهم على اي حقوق لهم، وذلك في حالة تصفية الشركة أو اعلان أفلاسها.

يتضح مما سبق أن حملة السندات غير شركان في الشركة وأنما يمثلون دائنين للشركة، وتنقطع صلتهم بالشركة بعد استرداد قيمة السندات والفوائد المستحقة عنها، لذلك ليس لحملة السندات الحق في الاشتراك بالتصويب في الجمعية العمومية للشركة أو المشاركة في إدارتها.

وإصدار السندات في الشركات المساهمة في كثير من الدول يخضع لضوابط معينة قانونية، وفي "مصر" على سبيل المثال يشترط على الشركات المساهمة إصدار السندات في حالة توافر ما يلي:

- أن تكون الشركة قد استوفت رأس مال الأسهم المصدرة بالكامل.

- أن تكون الشركة حصلت على قرار بالأغلبية من الجمعية العمومية للمساهمين.
- أن يكون قد تم نشر ميزانية عمومية للشركة عن سنة مالية على الأقل، وأقرتها الجمعية العمومية.
- أن لا تزيد قيمة السندات المصدرة عن رأس مال الشركة، الظاهر في آخر ميزانية عمومية منشورة.
- أن يحدد نوع الضمانات التي سيتم رهنها مقابل السندات، سواء كانت مضمونة برهن عقارات أو ممتلكات أخرى.
- توضيح نوع السندات من حيث طريقة سدادها والفوائد المستحقة عنها، سواء كانت سندات اسمية أو سندات لحاملها.
- أن يتم الإعلان ودعوة الجمهور العام للاكتتاب في السندات بنشرة مكتملة البيانات عن رأس مال الشركة، عدد السندات المصدرة مدة السندات، وسعر الفائدة، وطريقة رد السندات.

الفصل السابع

الإندماج أو السيطرة
بين الشركات

الإندماج أو السيطرة بين الشركات

يتميز هذا العصر بانتشار ظاهرة "اندماج" الشركات في بعضها البعض، أو "سيطرة" شركة على شركة (أو شركات) أخرى.

الفروق المميزة بين الاندماج والسطيرة:

أولا: الاندماج:

يعني المزج الكامل بين شركتين: الشركة "الدامجة"، والشركة "المندمجة"، وينتج عن عملية الاندماج تلاشي الصفة القانونية للشركة المندمجة.

ويتم الاندماج بين شركة قائمة أو شركة مكونة حديثا بحيث يكونان معا شركة جديدة.

اندماج شركة مع شركة قائمة:

يتطلب الاندماج موافقة أعضاء مجلس إدارات الشركات المندمجة، وجميع المساهمين (أو ثلثي) المساهمين.

وتحصل الشركة الدامجة على الأسهم العادية للشركة المندمجة في مقابل إصدار أسهم جديدة منها (عادية أو ممتازة)، أو سداد قيمة الأسهم نقدا.

وبذلك تحصل الشركة "الدامجة" على (صافي أصول) الشركة المندمجة.

اندماج شركتين (أو أكثر) وتكوين شركة جديدة:

يتم الموافقة على "الاندماج" من مجالس إدارة الشركتين والمساهمين، وإصدار الشركة الجديدة أسهما عادية وحصول الشركة الجديدة على "صافي أصول" الشركات المندمجة في مقابل الأسهم المسحوبة من مساهمي الشركات

المندمجة. وفي هذه الحالة تزول الصفة القانونية للشركات المندمجة، وتتكون شخصية مستقلة اعتبارية للشركة الجديدة.

الأسباب والعوامل الرئيسية للاندماج:

تتعدد الأسباب والعوامل التي تشجع على عملية "الاندماج" ولعل أهمها:

- الاستفادة من الكفاءات الإدارية والخبرات الفنية.
- لتحقيق الكفاءة الاقتصادية في عمليات التصنيع والتسويق داخليا وخارجيا.
- التوسع السريع لتحقيق النمو، وتنويع المنتجات.
- الاستفادة من الاعفاءات الضريبية التي تتمتع بها الشركة المندمجة.

ورغم "المزايا" التي يمكن أن تحققها الشركات عند الاندمادج، إلا أنه ينتج عن "الاندماج" ظهور الشركات الكبرى الاحتكارية والتكتلات الاقتصادية، والتحكم في الأسواق الانتاجية سواء داخل الدول أو على المستوى العالمي.

وتقاوم معظم حكومات الدول المخاطر التي تنتج عن الاندماج فقد أعترضت "الهيئة الفيدرالية للتجارة" إدارة مقاومة الاحتكار بوزارة العدل في الولايات المتحدة الامريكية على عمليات الاحتكار المتمثل والناتج عن الاندماج بين الشركات الكبرى، وجاء في ذلك النص الآتي:

"يحظر على أي شركة تعمل في المجال التجاري الحصول على كل (أو جزء) من أسهم راس مال شركة أخرى، سواء بطريقة مباشرة (أو غير مباشرة)، إذا كان لهذه العمليات تأثيرا جوهريا على إضعاف المنافسة أو يهيء الفرصة لخلق الاحتكار في في أي مجال تجاري، وفي أي منطقة من الدولة".

وقد صدر بالفعل تشريع من الحكومة الفيدرالية، وضع قيودا علىكل أنواع الاندماج، سواء كان الاندماج أفقيا أي (إندماج بين شركات تنتمي إلى نفس المجال)، أو رأسيا أي (الاندماج يكون بين شركات لا تنتمي إلى نفس المجال).

أشكال الاندماج:

تتعدد أشكال الاندماج بين الشركات ولعل أهمها:

1. **الدمج الكامل القانوني:**

في هذه الطريقة يتم دمج شركة (أو أكثر) في الشركة الدامجة، وذلك باستبدال جميع أسهم الشركة (أو الشركات) المندمجة بأسهم الشركة الدامجة، ويترتب على ذلك انتهاء الشركة المندمجة قانونا وزوال الشخصية الاعتبارية لها، وتستمر الشركة الدامجة متمتعة بشخصيتها المعنوية الاعتبارية.

2. **الدمج بتأسيس شركة جديدة:**

في هذه الطريقة يتم الدمج بين شركتين أو أكثر لتكوين شركة موحدة جديدة، ويترتب على ذلك أن تنقضي وتنتهي صفات الشركات، وتزول الشخصية الاعتبارية لكل منهما، وباس الشركة الجديدة يتم استبدال الأسهم للشركتين بأسهم الشركة المكونة بدمج الشركتين، وتتمتع هذه الشركة "الجديدة" بشخصية اعتبارية مستقلة خاصة بها.

3. **الدمج بشراء أسهم الشركة المندمجة بهدف "السيطرة"**

في هذه الطريقة تقوم إحدى الشركات الكبرى بشراء كل (أو معظم) أسهم شركة (أو شركات) أخرى، بحيث تزيد نسبة شراء الأسهم عن (51%) من الأسهم العادية اليت تمتلكها الشركة (أو الشركات) الأخرى ويترتب على ذلك أن

تصبح الشركة المشترية (المستثمرة) للأسهم هي الشركة "القابضة" والشركة (أو الشركات) الأخرى المستثمر فيها شركات "تابعة".

وتلجأ الشركة "القابضة" إلى اتباع هذه الطريقة بهدف "السيطرة" على اتخاذ القرارات في الشركات التابعة، أو للتحكم في المواد الأولية التي تنتجها الشركات الأخيرة.

ويتم الدمج مقابل إصدار أسهم أو سداد الثمن نقدا أو خليط منهما، ويتم الحصول على أسهم الشركة المستثمر فيها "التابعة" إما من سوق الأوراق المالية بشكل مباشر، أو عن طريق التفاوض مع المساهمين الرئيسيين، أو في شكل قيام الشركة المستثمرة بالإعلان عن رغبتها في شراء الأسهم، وللاغراء يكون السعر المعروض لشراء السهم أكبر من سعره السائد في السوق.

مكونات تكلفة شراء الشركة المندمجة:

تتضمن تكلفة شراء الشركة المندمجة في ظل الطريقة المحاسبية "لتجميع الحقوق" التكاليف الآتية:

إجمالي القيمة المدفوعة وتشتمل على:

- المبالغ المسددة نقدا.
- القيمة العادلة الجارية للأصول.
- القيمة الحالية للسندات المصدرة.

والقيمة العادلة الجارية للأسهم العادية (المصدرة) من الشركة المستثمرة.

يضاف غليها تكاليف تنفيذ عملية الاندماج وتشتمل على:

- المصروفات القانونية.

- مصروفات البحث والدراسة.

والتكاليف المشروطة (المتلفق عليها) عند الاندماج وهي: "الالتزامات" التي قد تقع في المستقبل بعد الاندماج مع ملاحظة أن "التكاليف المشروطة" نوعين:

النوع الأول: تكاليف مشروطة "قابلة" للتحديد في تاريخ الاندماج، وهذه التكاليف تعتبر جزاء من تكلفة الشراء.

النوع الثاني: تكاليف مشروطة "غير قابلة" للتحديد في تاريخ الاندماج، ولا يتم تسجيلها إلا عند سدادها.

أسلوب تقويم (الأصول والالتزامات) للشركة المندمجة:

يتم تقويم الأصول والالتزامات للشركة المندمجة على النحو الآتي:

العناصر	أساس التقويم
● الأصول غير الملموسة	بالقيمة التقديرية
● الأراضي، والموارد الطبيعية	بالقيمة التقديرية
● الأوراق المالية (غير القابلة للتداول)	بالقيمة التقديرية
● الأصول طويلة الأجل "المستخدمة"	بتكلفة الإحلال
● المخزون للمواد الخام	بتكلفة الإحلال
● المنتجات "تحت الشتغيل"، وتامة الصنع	بصافي القيمة القابلة للتحقق
● الأوراق المالية "القابلة للتداول"	بصافي القيمة القابلة للتحقق
● الأصول الرأسمالية "القابلة للبيع"	بصافي القيمة القابلة للتحقق
● المدينون، والدائنون	بالقيمة الحالية

ومن الناحية المحاسبية ضرورة مراعاة الآتي:

إذا كانت الشركة "المندمجة" تتمتع (بإعفاء ضريبي) على الاستثمار في شراء أصول طويلة الأجل، ولم يتم "تسجيله" ضمن "الأصول" الخاصة بها (كالتزام على مصلحة الضرائب) باعتبار أن الشركة تتبع المبادئ المحاسبية التي تقضي: بعدم تسجيل الإعفاء الضريبي إلا عند استخدامه بالخصم فعلا من مستحقات ضريبة الدخل فإنه لا يجب تسجيل قيمة "الاعفاء الضريبي" في دفاتر الشركة "الدامجة"، حتى يستخدنم هذا الاعفاء في مقابلة الضرائب على الدخل.

كما ينبغي "تخفيض" (الشهرة" المترتبة على الاندماج أو زيادة "الشهرة السالبة"، بقيمة الاعفاء الضريبي عند استخدامه، باعتبار أن للاعفاء الضريبي أثر مباشر على قيمة "الشهرة".

ثانيا: السيطرة:

ظهرت الشركات المسيطرة في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1832م، وعملية "السيطرة" تنطوي على "اندماج" إلا أن ذلك لا يعد "مزجا" كالام بين الشركتين، حيث لا يترتب على السيطرة اختفاء الصفة القانونية للشركتين، حيث تظل كل شركة محتفظة باستقلالها (المالي والإداري والمحاسبي)، ولكن تصبح الشركة "المستمثرة" ويطلق عليها المسيطرة أو (القابضة) هي الشركة "الأم"، أما الشركة المستثمر فيها أو المسيطر عليها فيطلق عليها (التابعة).

تكون "السيطرة" عن طريق حيازة أو ملكية الشركة "المستثمرة" لغالبية الأسهم العادية المكونة لرأس مال الشركة "المستثمر فيها"، أي تزيد عن (50%) من إجمالي الأسهم العادية للشرة التابعة.

تحصل الشركة "القابضة" على سيطرتها على الشركة "التابعة" عن طريق شراء أسهم رأس المال العادية أو عن طريق تكوينها تكوينا جديدا. ومن ثم

يحق لها تعين "أعضاء مجلس الإدارة" الذين يقومون بتنفيذ السياسات التي ترغبها الشركة القابضة.

مبررات السيطرة:

- قيام علاقات بين الشركتين (القابضة والتابعة) على أساس تبادل المنافع، أو بهدف التوسع في نشاط الشركة.
- تكوين مجموعة اقتصادية سعيا لتحقيق وفورات ضريبية، أو تحكم الشركة "القابضة" في أسعار التحويل الخاصة بالسلع الوسيطة (أو المنتجات) فيما بين شركات المجموعة الاقتصادية.
- انشاء فروع للشركة القابضة يزاول كل منها فرعا من فروع النشاط، مع الاحتفاظ بالسيطرة على النشاط الكلي للمجموعة، ومن ثم تكون امبراطوريات صناعية.
- الاستفادة من تنوع أوجه النشاط بين شركات المجموعة الاقتصادية، والانتاج الكبير وتشغيل الطاقات المتاحة.
- العمل على احتكار السوق عن طريق تقسيم مناطق العمل والاتفاق مع الشركات المسيطرة الأخرى على تقسيم أسواق العالم، مثل ما يحدث في صناعات البترول والاليكترونيات.

أشكال السيطرة:

تبدأ فكرة سيطرة شركة على أخرى، بقيام شركة لديها فائض أموال، باستثمار هذا الفائض في شركة أخرى، عن طريق شراء الأسهم التي تمتلكها الشركة الأخيرة.

وقد يكون تنفيذ السيطرة بشكل مباشر،وفي هذه الحالة تمتلك الشركة المستثمرة أكثر من (50%) من الأسهم العادية الخاصة بالشركة المستثمر فيها، كما قد "يتدرج" شراء الأسهم نسبيا حتى تصل الاستثمارات في الشركة الأخرى

تدريجيا حد السيطرة، وفي هذه الحالة تقوم الشركة المستثمرة بشراء الأسهم على دفعات، فإذا كان الشراء نسبي للأسهم أقل من 20% من الأسهم العادية الخاصة بالشركة المستثرم فيها، يعد هذا استثمارا عاديا، يكون الهدف منه تحقيق "عائدا" من الاستثمارات. وإذا زاد الاستثمار النسبي من 20% وحتى 50% يصبح له تأثير نسبي في قرارات الشركة المستثمر فيها، أي تتمتع الشركة المستثمرة باستثمار يسمى في هذه الحالة بالاستثمار "الموجب" المؤثر، وحيث أن الاستثمارات لا تتعدى (50%) من أسهم الشركة المستثمر فيها، فلا تحقق السيطرة، بنسبة زيادة الأصوات ومن ثم يمكنها التأثير على السياسات والقرارات في الشركة المستثمر فيها.

وتأخذ السيرطة شكلين مباشر وغير مباشر.

السيطرة المباشرة:

تتم عن طريق قيام شركة مساهمة بشراء (امتلاك) أكثر من (50%) من الأسهم العادية لشركة أو مجموعة من الشركات، وفي هذه الحالة يحق للشركة المسيطرة المشاركة في الإدارة لحصولها على أغلبية رأس مال الشركة التابعة.

السيطرة غير المباشرة:

تتم عن طريق قيام شركة مساهمة بشراء أو (امتلاك) أكثر من (50%) من الأسهم العادية لشركة أخرى، وتكون هذه الشركة "الأخيرة" تمتلك أكثر من (50%) من الأسهم العادية لشركة "ثالثة".

وتكون الشركة "القابضة" الأولى في هذه الحالة مسيطرة على الشركة "الثالثة" عنطريق سيطرتها على الشركة "الثانية"، وتتكون بذلك مجموعة اقتصادية:

مثلا: الشركة (أ) القابضة تسيرط على (ب) والتي تكون مسيطرة على الشركة (ج)، وتعتبر بذلك الشركتين (ب، ج) شركتين تابعتين للشركة (أ).

وتكون "السيطرة" إما كاملة أو جزئية ويجب أن تكون مستمرة وليست وقيتة، أي أن (شراء الأسهم بغية إعادة بيعها) في سوق الأوراق المالية لتحقيق الربح، لا يدخل ضمن عملية السيطرة.

يوجد شكل آخر من "السيطرة" رغم تملك الشركة المستثمرة لعدد من الأسهم العادية في شركة أخرى "يقل" عن (50%) من مجموع أسهم الشركة المستثمر فيها.

وقد يحدث هذا للأسباب الآتية:

- إذا كانت باقي الأسهم الخاصة بالشركة المستثمر فيها موزعة على عدد كبير من "صغار" المساهمين، في نفس الوقت لا يحرص هؤلاء المساهمين على حضور اجتماعات "الجمعية العمومية" للشركة ولا يفوضون غيرهم للحضور.
- قد يتمكن "أعضاء مجلس إدارة" الشركة المستثمرة من الحصول على عدد "جوهري" من الأسهم الخاصة بالشركة المستثمر فيها، وفي أمكانهم أيضا الحصول على "توكيلات" من المساهمين الآخرين، مما يؤثر ذلك في عملية التصويت داخل "الجمعية العمومية" لصالح الشركة المستثمرة.

طرق المحاسبة عن عمليات الاندماج:

يوجد طرق للمحاسبة عن الاندماج، وسنعرض في هذا المجال "طريقتين" بديلتين للمحاسبة عن الاندماج هما:

- المحاسبة وفقا لأسلوب الشراء.

- المحاسبة وفقا لأسلوب إندماج الحقوق.

كما يوجد طريقة المحاسبة بتجميع الحقوق على أساس القيمة العادلة.

أولا: المحاسبة وفقا لأسلوب الشراء:

استخدم أسلوب المحاسبة وفقا لطريقة الشراء على نطاق وآسع في محاسبة الشركات الدامجة لشركات أخرى، حتىظهر الأسلوب الثاني في المحاسبة وهو المحاسبة وفقا لأسلوب إندماج الحقوق (دمج حقوق المساهمين).

وتميز أسلوب المحاسبة وفقا لطريقة الشراء، بأنه كان يفترض عملية تملك الشركة التابعة، بأنها عملية "شراء أصول" بصرف النظر عن الطريقة التي يتم بها الاندماج بين الشركة القابضة والشركة التابعة.

ويتم تسجيل الأصول التي تمتلكها الشركة القابضة من الشركة التابعة، وفقا للقيمة المسددة فعلا نقدا مقابل إمتلاك أصول الشركة التابعة بما فيها "قيمة الشهرة" وإذا كان الشراء تم عن طريق إصدار أسهم (وليس نقدا)، كان يتم تسجيل الأصول وفقا لقيمتها العادلة الجارية، أو وفقا للقيمة العادلة الجارية للأسهم المصدرة (أيهما أكثر).

تعرض أسلوب المحاسبة وفقا لطريقة الشراء إلى انتقادات للأخطاء التي نتجت عن تطبيقه في الشركات، خلال الفترة من سنة 1950 حتى سنة 1960، وقد أنصب الخطأ الأساس في تطبيق هذا الأسلوب على عدم توزيع تكلفة شراء الشركة المندمجة، على كل من الأصول الصافية القابلة للتحقق والشهرة التي تم الحصول عليها، وكان يكتفي بالأفصاح عن الزيادة في تكلفة صافي الأصول، في الميزانية العمومية ضمن الأصول غير الملموسة.

ولمعالجة هذه المشاكل أصدار مجلس المحاسبة التابع للمجمع الأمريكي في سنة 1970، الرأي المحاسبي رقم (16) الذي اشترط ضرورة الالتزام بالقواعد التي أقرها المجلس، والخاصة "بتخصيص تكلفة الشراء على أصول الشركة المندمجة، إذا تمت المحاسبة وفقا لأسلوب الشراء، ويكون ذلك على النحو التالي:

أولا: يجب تخصيص تكلفة الشراء الخاصة بشراء الشركة المندمجة، على صافي الأصول القابلة للتحقق ذاتيا وتكون هذه التكلفة عادة "معادلة" للقيمة العادلة الجارية لهذه الأصول في تاريخ الشراء بالسوق.

ثانيا: إذا زادت تكلفة شراء الشركة المندمجة عن المبلغ المخصص للأصول القابلة للتحقق ذاتيا، مطروحا منها الالتزامات، يجب أن تسجل هذه الزيادة "كشهرة" كما حدد الرأي المحاسبي رقم 16 مفهوم المحاسبة وفقا للأسلوب الشراء على النحو التالي:

"عند المحاسبة عن عمليات الإنتاج وفقا لأسلوب الشراء، تتبع المبادئ المحاسبية التي تستخدم عادة في ظل المحاسبة وفقا للتكلفة التاريخية،وذلك لتسجيل حيازة الأصول وإصدار الأسهم، ثم المحاسبة عن الأصول والالتزامات بعد الاندماج".

ثانيا: المحاسبة وفقا لأسلوب اندماج الحقوق:

وضع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي تعريفا لكل من الشركة الدامجة والمندمجة.

الشركة الدامجة: هي الشركة المكونة لعملية الإندماج، وتتميز عن باقي الشركات الأخرى بأنها الشركة الباقية.

الشركة المندمجة: هي الشركة التي تدخل في عملية الإندماج وعلى ذلك تكون "شركة الاندماج" عبارة عن وحدة محاسبية اقتصادية ناتجة من عملية اندماج.

ويتم الإندماج وفقا للقواعد القانونية السائدة في الدولة ويترتب على عملية الاندماج زوال الصفة القانونية عن الشركة أو الشركات المندمجة.

وقد اهتمت المجمعات المحاسبية بدراسة الجوانب المحاسبية الواجب تطبيقها وفقا لأسلوب "إندماج الحقوق"، وقد ظهرت دراسات قام بها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، خلال الفترة من 1950 وحتى عام 1957، أهتمت بوضع أسس وقواعد محاسبية لذلك، إلا أن هذه الدراسات "فشلت" في وضع المعايير التي تكفى للاسترشاد بها في تحديد ماهية حالات الإندماج التي يمكن أن يطبق عليها أسلوب اندماج الحقوق.

المشاكل المحاسبية الناتجة عن تطبيق أسلوب اندماج الحقوق:

كما سبق الإشارة أن أسلوب المحاسبة وفقا لطريقة الشراء كان هو المطبق عمليا، قبل إتباع المحاسبة وفقا لأسلوب اندماج الحقوق، وبناء على موافقة المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين على الدراسة رقم (48) في سنة 1957، بدأ التحول لاتباع المحاسبة وفقا لأسلوب إندماج الحقوق بدلا عن نظام المحاسبة وفقا لأسلوب الشراء، ورغم أن هذه الدراسة لم تقدم بشكل موضوعي سليم "المعايير" الكافية التي تحكم أسلوب التطبيق إلا أنه قد أجتهد وعمد بعض المحاسبين إلى تفسير شروطها، وتم تطبيقها باثر "رجعي" في الشركات التي كانت تتبع أسلوب المحاسبة وفقا لطريقة الشراء، خلال الفترة من 1950 إلى أوائل سنة 1960، وتعديل القوائم المالية السابق إعدادها لهذه الشركات خلال هذه الفترة، وقد أدى ذلك إلى كثير من الجدل والتساؤلات حول مدى سلامة كلتا الطريقتين.

والمشكلة "الثانية" تظهر فيما عرف بالجمع بين أسلوبي الشراء واندماج الحقوق، حيث كان يتبع أسلوب إندماج الحقوق في حالة سداد جزء من القيمة بإن يتم فيها إصدار أسهم، ويتبع أسلوب الشراء في حالة دفع تكلفة الإندماج الباقية نقدا، رغم أن عملية الإندماج وآحدة، ولكنها تشتمل على جزء يتم فيه إصدار أسهم، والباقي يسدد نقدا وهذا الخلط لا يتق مع وجهة نظر المحاسبة السليمة.

والمشكلة "الثالثة" هي إصدار بعض الشركات أسهم خزينة نقدا، ثم إعادة إصدارها لإتمام عملية الدمج، فهذه العملية في حقيقتها هي نقدية وليست عملية مبادلة اسهم بأسهم أو أصدار أسهم جديدة، الأمر الذي لا ينبغي معه إتباع الأساس المحاسبي في اندماج الحقوق.

يضاف إلى ما تقدم أن اتباع المحاسبة وفقا لأسلوب اندماج الحقوق قد يؤدي إلى تحقيق "مكاسب فورية" في ربحية السهم في السنة التي يتم فيها الإندماج، كما يؤدي إلى تحقيق مكاسب أخرى فورية في حالة التخطيط للتخلص من أصول الشركة "المندمجة".

بعد فترة قصيرة من الإندماج،حيث يكون سعر بيع الأصول موازيا للقيمة العادلة الجارية في السوق، وعلاوة على ذلك كان المتبع في المحاسبة عن تكاليفتنفيذ الإندماج، اعتبارها من حساب علاوة الإصدار بدلا من اعتبارها من مصروفات الإندماج، وهذا لا يتسق مع الاطار العام النظري للمحاسبة،حيث لا يتم المحاسبة عنأصول الشركة المندمجة، وفقا لتكلفة الحقيقية التي تحملتها الشركة الدامجة.

الشروط اللازمة لتطبيق ومعالجة مشاكل أسلوب إندماج الحقوق:

وضع مجلس المبادئ المحاسبية التابع للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، في عام 1970 شروطا يجب توافرها عند استخدام المحاسبة وفقا لأسلوب إندماج الحقوق، وذلك في "ثلاث" مجموعات، أهتمت "الأولى" بتحديد الشروط التي

تتعلق وترتبط بالشركات المكونة للإندماج، أما "الثانية" وضحت الشروط التي تتعلق بإدماج حقوق الملكية، والمجموعة "الثالثة وضعت ضوابط تمنع صورية اندماج الحقوق.

ونوضح فيما يلي مضمون المجموعات الثلاثة بإيجاز:

1. المجموعة الأولى: الشروط المتعلقة بالشركات المكونة للإندماج:

- ينبغي أن تكون الشركات المكونة للإندماج مستقلة عن بعضها البعض.
- أن تكون كل شركة منضمة لعملية الإندماج مستقلة بذاتها،وإلا تكون خلال السنتين السابقتين للإندماج تابعة لشركة أو قطاعا آخر.

2. المجموعة الثانية: شروط إدماج حقوق الملكية:

- أت يتم تنفيذ الاندماج طبقا لحظة محددة خلال سنة واحدة.
- أن تصدر الشركة الدامجة "أسهم عادية" تتمتع بنفس حقوق اسهمها العادية.
- لا يجب أن تقوم أي شركة من الشركات المكونة للإندماج سواء خلال السنتين السابقتين للإندماج، أو خلال فترة استكمال الإجراءات وتنفيذ الإندماج، بتغيير هيكل الملكية للأسهم "العادية"، سواء بإصدار اسهم إضافية توزع على المساهمين، أو حتى الغاء أو مبادلة الأسهم العادية.
- يحق للشركة المكونة للإندماج باسترداد بعض أسهمها العادية، بشرط إلا تكون الاسترداد بغرض اتمام عملية الإندماج وأن يكون في حدود معقولة.
- أن تظل "نسبة" حق الملكية للمساهم العادي، كما هي بعد مبادلة الأسهم لتنفيذ الإندماج، ويكون له حق التصويت الذي كان يتمتع به قبل إتمام الاندماج.
- أن يتم تنفيذ الاندماج، وعدم تأجيل اصدار الأوراق المالية عن التاريخ المحدد لحظة الإندماج.

3. المجموعة الثالثة: شروط جدية الإندماج:

- لا يجوز لشركة الإندماجاستعادة (أو الغاء) كل أو جزء من الأوراق المالية المصدرة، المتعلقة بإتمام عملية الإندماج سواء كان ذلك بطريقة مباشرة (أو غير مباشرة).
- لا يجب أن تدخل شركة الإندماج في تعهدات بضمان قروض مضمونة بالأسهم الإندماج في تعهدات بضمان قروض مضمونة بالأسهم المصدرة في عملية الإندماج للحد من صورية عملية مبادلة الأسهم.
- لا ينبغي أن "تخطط" شركة الإندماج للتخلص من جزء جوهري من أصول الشركات المكونة للإندماج، إلا بعد مرور "سنتين" بعد إتمادم عملية الإندماج.

ونتيجة لتطبيق الشروط السابقة تقلصت المشاكل التي كانت تصاحب تطبيق أسلوبي اندماج الحقوق والشراء، وما يجب قوله في هذا الأمر أن الملاحظ في الآونة الأخيرة تشتد حدة الجدل المحاسبي لمفاضلة إتباع المحاسبة على اساس الشراء، عن اتباع المحاسبة على أساس إندماج الحقوق.

وحسب الآراء المحاسبية المتعارف عليها، تكمون المحاسبة وفقا "لأسلوب الشراء" على أساس إتباع المبادئ المحاسبية التي تستخدم عادة في ظل المحاسبة وفقا للتكلفة التاريخية وذلك لتسجيل حيازة الأصول وإصدار الأسهم، ثم المحاسبة عن الأصول والالتزامات بعد الاندماج.

من ناحية الالتزام بالمظاهر "القانونية"، فإنه ينبغي إعداد قوائم مالية مستقلة لكل من الشركتين القابضة والتابعة في تاريخ الاندماج "بالسيطرة" وفي الفترات المحاسبية التالية.

ونظرا للعلاقة التي تنشأ بين الشركة القابضة والشركة التابعة، ومن حيث انهما يكونان وحدة اقتصادية، فإنه يكون مهما إصدار "قوائم مالية موحدة"

للإفصاح عن المركز المالي، ونتائج العمليات للشركة القابضة والشركات التابعة لها، كما لو كانوا وحدة محاسبية مستقلة.

شروط اعداد القوائم المالية الموحدة:

لاعداد قائمة المركز المالي الموحدة، للإفصاح عن نتائج المركز المالي للمجموعة الاقتصادية (القابضة والتابعة)، يتطلب الأمر توافر شروط معينة لعل أهمها الآتي:

1. وجود "التجانس" بين أنشطة كل من الشركتين القابضة والتابعة، حيث أنه "ما زال" هناك تعذر في اعداد القوائم المالية الموحدة، في حالة تنوع الأنشطة واختلافها.
2. استمرار "السيطرة" من الشركة القابضة، بمعنى ضرورة حيازة الشركة القابضة باستمرار على أكثر من (50%) من الأسهم العادية الخاصة بالشركة (أو الشركات) التابعة.
3. أن يكون تاريخ إقفال السنة المالية (المحاسبية) في تاريخ واحد.
4. أن تكون القواعد والأسس والطرق المحاسبية المطبقة في الشركتين، لإعداد الحسابات الختامية وقوائم المركز المالي متوفقة بين الشركتين (القابضة والتابعة).

وتجدر الإشارة إلى أن اعداد القوائم المالية الموحدة لا يعد "بديلا" عن إعداد القوائم المالية المستقلة لكل شركة على حدة، تمشيا مع المظاهر القانونية، كما أن الحسابات الختامية والقوائم المالية الخاصة بكل من هذه الشركات تبين نتيجة نشاطها بصفة مستقلة ومركزها المالي المميز عن باقي الشركات في المجموعة الاقتصادية، يضاف إلى ذلك أن مساهمي الشركة القابضة والتابعة أو من يهمهم أمرها يرجعون في العادة إلى الحسابات والقوائم الخاصة بكل شركة على حدة.

ومساهمي الشركات التابعة أو من يهمهم أمرها، لا تفيدهم الحسابات والقوائم المالية الموحدة، بل يرجعون في العادة إلى الحسابات والقوائم المالية التي تخص كل شركة على حدة.

وتزداد أهمية البيانات التجميعية عموما والحسابات والقوائم التجميعية الموحدة بوجه خاص في "المجتمعات" التي تقوم على مبدأ التخطيط المركزي، سواء كان ذلك على وجه الشمول أو بصفة جزئية، كما تفيد في رسم سياسة التوجيه الاقتصادي لأغراض التنمية، دون اللجوء إلى مركزية التخطيط والتنفيذ والاشراف المباشر من قبل الدولة.

وقد أصدرت لجنة الإجراءات التابعة لمجمع المحاسبين الأمريكيين نشرتها رقم (40) لسنة 1950، بشأن شروط "التوحيد"، كما أصدرت نشرتها رقم (48) لسنة 1957، وفي نفس الوقت اهتمت "هيئة مبادئ المحاسبة" وأصدرت "آراء" عام 1966، 1970، بشأن وضع ضوابط وشروط لاعداد القوائم المالية الموحدة.

النظريات التي تبرر ضرورة اعداد القوائم المالية الموحدة:

قائمة المركز المالي الموحدة هي قائمة يتم فيها "تجميع" بنود وعناصر قائمتي المركز المالي للشركتين (القابضة والتابعة) بعد "تسوية واستبعاد" البنود" التي تمثل ازدواج بينهما، وذلك على أساس اتباع الأسس العامة الآتية:

- استبعاد (الأصول والالتزامات) المتبادلة بين الشركة "الأم" والشركات التابعة في المجموعة الاقتصادية.
- استبعاد (التحويلات الرأسمالية) التي تتم بين الشركة "الأم" والشركات التابعة.
- استبعاد (المعاملات الوسيطة) في عناصر الايرادات أو الموارد والمصروفات أو الاستخدامات بين الشركة الأم والشركات التابعة.

ويوجد عدة "نظريات" تبرر ضرورة إعداد القوائم المالية الموحدة:

1. نظرية الشخصية الاعتبارية:

تفترض هذه النظرية أن المجموعة الاقتصادية لها كيان وشخصية معنوية موحدة، باعتبار أنها كوحدة اقتصادية افتراضية واحدة. وهذا الافتراض يعوزه السند القانوني، ولا يمكن تحقيقه حيث أن كل شركة منذ تأسيسها تتمتع بشخصية اعتبارية مستقلة.

2. نظرية المشاركة بالتضامن:

تفترض هذه "النظرية" أن هناك "علاقة" بين الشركة القابضة والشركة التابعة كوحدة اقتصادية تأخذ شكل علاقة تضامنية مشتركة، ولكن الواقع غير ذلك حيث أن العلاقة بين الشركتين غير متكافئة وغير مستاوية سواء في الإدارة أو تحمل المسئوليات.

3. نظرية القوائم الإحصائية:

تقوم هذه النظرية على اعتبار أن القوائم المالية ضرورية بالنسبة للوحدة الاقتصادية، رغم عدم وجود "شخصية اعتبارية مستقلة" للمجموعة كلها كوحدة، باعتبار هذه القوائم في نفس الوقت "قوائم احصائية" هامة، ويمكن اعدادها في ضوء القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ويمكن قبول هذه النظرية باعتبار أنها تتفادى النواحي القانونية من حيث الشخصية الاعتبارية لكل شركة.

وتعتبر (قائمة المركز المالي الموحدة) هامة بالنسبة لمساهمي الشركة "القابضة"، ومن يهمهم أمر هذه الشركات.

بالإضافة إلى أهمية هذه القوائم لخدمة أغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء في الوحدة الاقتصادية.

معايير تطبيق طرق التجميع (أو التوحيد) للقوائم المالية:

يتم تحديد أسلوب وطريقة توحيد القوائم المالية بالنسبة للمجموعة الاقتصادية على النحو الآتي:

1. إذا تم "تقويم" أصول وخصوم الشركتين: (القابضة والتابعة) على أساس "القيمة الدفترية" فأنه يتم اعداد القوائم المالية على أساس طريقة محاسبة تجميع الحقوق (أو الاندماج).
2. إذا تم "تقويم" الأصول والخصوم في الشركة "القابضة" على أساس "القيمة الدفترية"، وتقويم أصول والتزامات الشركة "التابعة" على أساس القيم الجارية العادلة "السوقية"، فإنه يتم اعداد القوائم المالية في الشركة "القابضة" على أساس طريقة محاسبة الشراء.
3. إذا تم "تقويم" الأصول والالتزامات في الشركتين (القابضة والتابعة) على أساس القيم الجارية العادلة فإنه يتم تطبيق طريقة الشخصية المعنوية "المعدلة" وهذه الطريقة "غير شائعة" في التطبيق العملي.

والطريقتين (الولى والثانية) هما السائدتان في التطبيق العملي، والملاحظ أن طريقة "تجميع الحقوق" وضع لها قيود وشروط معينة للسماح بتطبيقها. أما طريقة محاسبة الشراء (أو التملك) ليس عليها قيود معنية.

تجدر الإشارة أن الطرق السابقة ليست "بدائل" ولا يمكن استعمال طريقة كبديلة للأخرى، فلكل طريقة أطارها الخاص، والظروف التي تتطلب أن تطبق فيها، ولا شك أن لكل طريقة أثر مختلف عن الأخرى عند اعداد القوائم المالية الموحدة.

استثمارات الشركة القابضة في الشركة (أو الشركات) التابعة:

تقوم الشركة المستثمرة باستثمار أموالها في الشركة أو الشركات الأخرى، وعند "زيادة" حجم الاستثمارات في الشركة "التابعة" عن (50%) من الأسهم العادية للشركة التابعة، يكون في إمكان الشركة المستثمرة أن تصبح شركة "قابضة" أي مسيطرة على الشركة "التابعة" وقد تكون "السيطرة" على الشركة "التابعة" بشكل "كامل" أو "جزئي" بامتلاك الشركة "القابضة" لغالبية الأسهم العادية في رأس مال الشركة التابعة.

كما يمكن للشركة القابضة أن تحصل على هذه "السيطرة" مقابل "شراء" الحصة اللازمة للسيطرة، باعتبارها استثمارا في الشركة (أو الشركات) التابعة. أو مقابل إصدار أسهم في رأس مالها كمقابل للحصة اللازمة للسيطرة.

تكلفة الاستثمار المدفوعة:

قد تكون تكلفة الاستثمار المدفوعة من الشركة القابضة معادلة للقيمة الدفترية لصافي حقوق الملكية أو صافي الأصول في الشركة التابعة.

أو قد تكون تكلفة الاستثمار أكبر من القيمة الدفترية،أو قد تكون أقل من القيمة الدفترية.

وفي حالة معادلة تكلفة الاستثمار مع القيمة الدفترية، فإنه في هذه الحالة لا توجد مشكلات محاسبية.

أما في حالة ما تكون أكبر (أو أقل) فإنه توجد بعض المشاكل المحاسبية، يتم معالجتها بطرق وإجراءات محاسبية خاصة.

كما أنه عند اعداد قائمة المركز المالي الموحدة بالنسبة للمجموعة الاقتصادية، يوجد اختلاف في أسلوب المعالجة المحاسبية، لكل من حالة السيطرة

عند الشراء، وحالة السيطرة في وقت لاحق للشراء، خاصة فيما يتعلق بحقوق الشركة القابضة في الشركة أو الشركات التابعة.

إعداد قائمة المركز المالي الموحدة (في تاريخ الشراء):

الهدف من إعداد قائمة المركز المالي الموحدة في تاريخ الشراء هو "قياس" الموارد الاقتصادية المتوفرة لدى المجموعة الاقتصادية كما تتمثل في أصولها، وأيضا "قياس" الالتزامات التي تقع على عاتق تلك المجموعة للغير، وتحديد "حقوق الملكية" في تاريخ الشراء.

أولا: قيام الشركة القابضة بشراء كل أسهم الشركة التابعة بقيمة معادلة للقيمة الدفترية

عند قيام الشركة "القابضة" بشراء كل الأسهم العادية الخاصة بالشركة التابعة، فإنه يتم إعداد قائمة المركز المالي الموحدة في تاريخ الشراء، حيث أن هذه القائمة ضرورية وواجبة الاعداد، أما الحسابات الختامية الأخرى، فليس لها أي دلالة تجميعية من وجهة نظر المجموعة قبل ذلك التاريخ.

وعند اعداد قائمة المركز المالي الموحدة، ينبغي ضرورة عدم ازدواج الحسابات سواء بالنسبة للموارد أو الالتزامات أو حقوق الملكية، لمنع "تضخم" مجموع الأصول ومجموع الخصوم، وعلى ذلك ينبغي استبعاد (العلاقات المتبادلة) بين الشركتين، حتى يمكن النظر إليهما كشخصية معنوية واحدة، ولتحقيق ذلك فإنه يتم اعداد ورقة عمل لإعداد قائمة المركز المالي الموحدة.

خصائص ورقة عمل الميزانية الموحدة

- يتم استعمال "ورقة العمل" لابراز عناصر الأصول والالتزامات للمركز المالي الموحد، كبديل لعملية تسجيل القيود اللازمة للتسويات والاستبعادات

الخاصة بالعمليات المتبادلة بين الشركة القابضة والشركة أو الشركات التابعة.

- توضح عمليات التسويات والاستبعادات وبيان الزيادة أو النقص الناتجة عن الفرق بين القيم العادلة الجارية السوقية، والقيم الدفترية التاريخية للأصول القابلة للتحقق في الشركة التابعة، تمشيا مع المبادئ المحاسبية اليت تقضي بعدم تقويم أصول التزامات الشركة التابعة حسب القيمة السوقية الجارية في تاريخ التوحيد.
- تعطي ورقة العمل من خلال عمليات التسويات والاستبعادات، أنطبعا على أن الشركتين القابضة والتابعة كأنهما شركة واحدة أو وحدة اقتصادية واحدة.
- يتم الإفصاح بورقة العمل عن المركز المالي لوحدة اقتصادية مستقلة، مكونة من وحدتين أو أكثر قانونية.
- يتم إعداد ورقة العمل لشركتين فقط قابضة وتابعة، وفي حالة التوحيد لميزانية أكثر من شركتين، فإنه يتم اعداد أكثر من ورقة عمل تكون الأولى للشركة القابضة (أ) مثلا مع الشركة التابعة (ب)، وتمثل هذه البيانات قائمة المركز المالي الموحدة للشركة القابضة، ثم إعداد ورقة عمل ثانية تتضمن بيانات ورقة العمل "الأولى" وادخال بيانات الشركة (ج) في المقابل باعتبارها الشركة التابعة ثم إجراء التسويات والاستبعادات اللازمة للوصول إلى قائمة المركز المالي، وتمثل هذه القائمة مجموعة الشركات في المجموعة الاقتصادية، وهي الشركة القابضة (أ) والتابعة لها (ب، ج).

خطوات اعداد قائمة المركز المالي الموحدة:

لإعداد قائمة المركز المالي الموحدة للشركتين (القابضة والتابعة) على أساس طريقة محاسبة الشراء (او التملك) فأنه، يتم اتباع الخطوات الآتية:

1. تحديد نسبة السيطرة

تتحدد نسبة سيطرة الشركة القابضة على الشركة التابعة، على أساس تملك القابضة للأسهم العادية في الشركة التابعة، باعتبار أن هذه الاسهم دون غيرها تعطي الحق لأصحابها بالتصويت في الجمعية العمومية للمساهمين.

وقد تكون الشركة القابضة مالكة لكل الأسهم العادية الخاصة بالشركة التابعة، وبذلك تكون نسبة السيطرة كاملة.

أما إذا كانت تمتلك عدد كبير من انلأسهم العادية تزيد عن 50% من مجموع الأسهم العادية، فإنه يتم تحديد نسبة السيطرة على أساس المعادلة الآتية:

نسبة السيطرة = عدد الأسهم العادية المشتراه × 100
مجموع الأسهم العادية للشركة التابعة

2. تحديد حقوق الململكية في الشركة التابعة في تاريخ الشراء:

ويتم تحديد حقوق الملكية في الشركة التابعة على أساس معادلة الميزانية:

حقوق الململكية = مجموع الأصول المتنوعة – مجموع الالتزامات

وحقوق الملكية = (رأس المال + الاحتياطيات ± الأرباح أو الخسائر)

وقد يتم الاتفاق بين الشركة القابضة والتابعة على تحديد حقوق الملكية على أساس اعادة تقويم الأصول والالتزامات في الشركة التابعة طبقا للسعر العادل الجاري أي القيمة السوقية.

وتكون حقوق الملكية عبارة عن:

حقوق الملكية = حقوق الملكية قبل إعادة التقويم مضافا إليها قيمة "الفرق" بين الأصول والالتزامات على أساس القيمة العادلة الجارية.

3. تحديد تكلفة السيطرة:

تكلفة السيطرة هي عبارة عن المبلغ المسددة عن شراء الأسهم العادية الخاصة بالشركة التابعة أي هي المبالغ المستثمرة من الشركة القابضة في الشركة أو الشركات التابعة.

4. مقارنة تكلفة السيطرة مع حقوق الملكية:

سواء قامت الشركة القابضة بامتلاك كل أو نسبة تزيد عن (50%) من الأسهم العادية للشركة التابعة وسواء كانت الشركة التابعة قد تم تحديد حقوق الملكية فيها على أساس القيمة الدفترية، أو على أساس القيمة العادلة الجارية، فإنه يتم مقارنة تكلفة الاستثمار مع حقوق الملكية في الشركة التابعة وينتج عن عملية المقارنة حالات ثلاثة هي:

أ. شراء الأسهم بقيمة معادلة لحقوق الملكية ولا توجد في هذه الحالة مشاكل محاسبية.

ب. شراء الأسهم بقيمة أكبر من حقوق الملكية وفي هذه الحالة يعتبر "الفرق" بين تكلفة الاستثمار وحقوق الملكية، عبارة عن شهرة توحيد، تتحمل قيمتها الشركة القابضة، وتظهر قيمة هذه الشهرة في قيد التسوية لحساب الاستثمار، وفي ورقة عمل الميزانية كبند مستقل، كذكل تظهر قيمتها ضمن الأصول المعنوية في قائمة المركز المالي الموحدة.

ج. شراء الأسهم بقيمة أقل من حقوق الملكية في هذه الحالة يعتبر القرق بين حقوق الملكية وتكلفة الاستثمار عبارة عن شهرة سالبة أو احتياطي تضخم أصول، ويظهر قيمة الفرق، في قيد التسوية لحساب الاستثمار، وفي بند مستقل في ورقة عمل الميزانية، كذلك في قائمة المركز المالي الموحدة.

1. شراء كل أسهم الشركة التابعة بتكلفة استثمار معادلة للقيمة الدفترية لحقوق المساهمين

مثال محلول

في 2006/121/31 قامت شركة الأردن الوطنية بشراء كل الأسهم العادية الخاصة بشركة عمان الأهلية، مقابل دفع مبلغ وقدره 250000 دينار أردني نقدا.

وفيما يلي الميزانية العمومية للشركتين قبل عملية الشراء.

شركة الأردن الوطنية (ق)	شركة عمان الأهلية (ت)	بيان	شركة الأردن الوطنية (ق)	شركة عمان الأهلية (ت)	بيان
		الأصول الثابتة			حقوق الملكية
400000	250000	أصول ثابتة (صافي)	600000	250000	رأس المال
		الأصول المتداولة	200000	100000	احتياطيات
600000	350000	أصول متداولة (متنوعة)	150000	-	أرباح مرحلة
300000	150000	الصندوق والبنك			الالتزامات
-	100000	خسائر مرحلة	100000	20000	خصوم ثابتة

خصوم متداولة	300000	250000			
	850000	1300000		850000	1300000

المطلوب:

1. إثبات قيود اليومية اللازمة.
2. إعداد ورقة عمل الميزانية.
3. إعداد قائمة المركز المالي الموحدة في تاريخ الشراء.

ارشادات وخطوات الحل:

يتم اثبات قيد عملية شراء الأسهم في دفتر يومية الشركة القابضة فقط، بجعل حساب الاستثمار مدينا، وحساب الصندوق أو البنك دائنا.

سيترتب على هذا القيد في ورقة عمل الميزانية ظهور بند خاص بالاستثمار، وتخفيض حـ/ البنك أو الصندوق بقيمة الاستثمار، أي زيادة أصل ونقص أصل في جانب الأصول في ميزانية الشركة القابضة في ورقة عمل الميزانية.

تحديد نسبة السيطرة: في هذا المثال السيطرة بالكامل أي (100%) لشراء كل الأسهم العادية.

تحديد حقوق الملكية وهي 250000 دينار (رأس المال + الاحتياطيات) في الشركة التابعة مطروحا منها الخسائر.

أي = (250000 + 100000) – 100000 = 250000 دينار.

مقارنة تكلفة الاستثمار مع حقوق الملكية الخاصة بالشركة التابعة.

وفي هذه الحالة متعادلة.

اعداد ورقة عمل الميزانية لإجراء التسويات والاستبعادات اللازمة، وإجراء قيد التسوية.

اعداد قائمة المركز المالي الموحدة.

الحل:

1. قيود اليومية في دفاتر الشركة القابضة

منه	له	بيان	التاريخ
250000		من حـ/ الاستثمارات	2006/12/31
	25000	إلى حـ/ الصندوق (أو البنك)	
		من مذكورين	
250000		حـ/ رأس المال	
100000		حـ/ الاحتياطيات	
		إلى مذكورين	
	100000	حـ/ خسائر مرحلة	
	250000	حـ/ الاستثمارات	
		(اقفال حـ/ الاستثمار في حقوق ملكية شركة عمان)	
600000	600000	المجموع	

2. ورقة عمل الميزانية العمومية في 2006/12/31

بيان	شركة الأردن الوطنية (ق)	شركة عمان الأهلية (ت)	قيود التسوية والاستبعادات		المركز المالي الموحد
			مدين	دائن	
الأصول					
الأصول الثابتة					
أصول ثابتة (صافي)	400000	250000	-	-	650000
استثمارات في شركة عمان الأهلية	250000	-		250000	-
الأصول المتداولة					
أصول متداولة متنوعة	600000	350000	-	-	950000
الصندوق والبنك	50000	150000	-	-	200000
خسائر مرحلة	-	100000		100000	-
الإجمالي	1300000	850000			1800000
الخصوم					
حقوق الملكية					
راس المال	600000	250000	250000	-	600000
احتياطيات	200000	100000	100000	-	200000
أرباح مرحلة	150000	-	-	-	150000
الالتزامات					
خصوم طويلة الأجل	100000	200000			300000
خصوم متداولة	250000	300000			550000
الإجمالي	1300000	850000	350000	350000	1800000

يلاحظ على ورقة العمل الآتي:

- أدخل في جانب الأصول بميزانية الشركة القابضة مبلغ 250000 دينار عبارة عن بند الاستثمارات، في نفس الوقت انخفض بند الصندوق أوالبنك بنفس القيمة.
- تم استبعاد قيمة الاستثمارات في مقابل رأس المال في التابعة باعتبار أن رأس المال منقول للشركة القابضة بالحيازة.
- تم استبعاد قيمة الخسائر المرحلة، الظاهرة في أصول ميزانية الشركة التابعة، وفي المقابل تم استبعاد قيمة الاحتياطيات بنفس القيمة المساوية للخسائر.
- يلاحظ أن إجمالي الأصول والخصوم للشركتين يساوي مبلغ 2150000 دينار، وبعد عملية الاستبعادات أصبح في المركز المالي الموحد مبلغ 1.800000 دينار والفرق هو مبلغ 350000 دينار عبارة عن مجموعة عمليات التسويات والاستبعادات.

3. اعداد قائمة المركز المالي الموحدة في تاريخ الشراء :

(أصول)			(خصوم)		
كلي	جزئي	بيان	كلي	جزئي	بيان
		الأصول			حقوق الملكية
		أصول ثابتة		600000	رأس المال
		متنوعة			
		(صافي)			
	400000	ق		200000	احتياطيات

650000	250000	ت		150000	أرباح مرحلة
			950000		
		أصول متداولة متنوعة			الإلتزامات
	600000	ق			خصوم طويلة الأجل
	350000	ت		100000	ق
950000				200000	ت
			300000		
		الصندوق والبنك			خصوم متداولة
	50000	ق		250000	ق
	150000	ت		300000	ت
200000			550000		
1800000		الإجمالي	1800000		الإجمالي

2. شراء كل أسهم الشركة التابعة بتكلفة استثمارات (أكبر) من القيمة الصافية لحقوق المساهمين في الشركة التابعة

مثال محلول:

في 2006/12/31 قامت الشركة العربية المتحدة بشراء كل الأسهم العادية من الشركة الشرقية الأفريقية مقابل دفع مبلغ 450000 دينار نقدا، إلى مساهمي الشركة وفيما يلي الميزانية العمومية للشركتين قبل الشراء.

أصول			خصوم		
الشركة العربية المتحدة (ق)	الشركة الأفريقية (ت)	بيان	الشركة العربية المتحدة (ق)	الشركة الأفريقية (ت)	بيان
		<u>الأصول</u>			<u>حقوق الملكية</u>
		<u>أصول ثابتة متنوعة (صافي)</u>	1500000	200000	رأس المال
400000	150000	أراضي	500000	100000	احتياطيات
2000000	500000	مباني			<u>الإلتزامات</u>
(1250000)	(90000)	- مخصص اهلاك مباني	750000	475000	طويلة الأجل
1500000	450000	آلات ومعدات	750000	475000	متداولة

			(-) مخصص اهلاك الآت	(170000)	(700000)
			<u>الأصول المتداولة</u>		
			بضاعة	160000	400000
			مدينون	150000	600000
			نقدية وبنك	100000	550000
الإجمالي	1250000	3500000	الإجمالي	1250000	3500000

وفي تاريخ الشراء كانت القيمة العادلة الجارية لبعض الأصول على النحو الآتي:

الأراضي = 200000 دينار، المباني = 530000 دينار.

والبضاعة = 180000 دينار، ووافقت الشركة القابضة على ذلك.

المطلوب:

1. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة القابضة.
2. اعداد ورقة عمل الميزانية.
3. اعداد قائمة المركز المالي الموحدة في تاريخ الشراء.

إرشادات الحل:

- نسبة السيطرة بالكامل أي (100%).
- تكلفة الاستثمار المدفوعة = 450000 دينار.

- تحديد حقوق الملكية في الشرعة التابعة:

حقوق الملكية = حقوق الملكية الدفترية ≠ قيمة التغير في (الأصول والخصوم).

- احتساب قيمة التغير في الأصول على أساس القيمة العادلة

بيان – القيمة + القيمة الدفترية = الفرق

- الأراضي = 200000 + 150000 = (+) 50000 دينار
- المباني = 530000 + 500000 = (+) 30000 دينار
- البضاعة = 180000 + 160000 = (+) 200000 دينار
- اجمالي فرق التغير فيمة الأصول = 100000 دينار

إذن حقوق الملكية على أساس القيمة العادلة

= (رأس المال + الاحتياطيات) ≠ قيمة التغير في الأصول

300000 + 100000 = 400000 دينار

مقارنة تكلفة الاستثمار مع حقوق الملكية:

يتضح أن تكلفة الاستثمار أكبر بمبلغ 50000 دينار.

إذن شهرة التوحيد = 50000 دينار.

الحل:

1. قيود اليومية في دفاتر الشركة القابضة

منه (دينار)	له (دينار)	بيان	التاريخ
450000		من حـ/ الاستثمارات	1995/12/31
	450000	إلى حـ/ الصندوق (أو البنك)	
		الاستثمارات في الشركة الأفريقية	
		من مذكورين	1995/12/31
200000		حـ/ رأس المال	
100000		حـ/ الاحتياطيات	
50000		حـ/ الأراضي	
30000		حـ/ المباني	
20000		حـ/ البضاعة	
50000		حـ/ شهرة التوحيد	
	450000	إلى حـ/ الاستثمارات في التابعة	
		اقفال حـ/ الاستثمارات في حقوق ملكية التابعة	
900000	900000	المجموع	

يلاحظ أن قيمة شهرة التوحيد ظهرت كبند إضافي ناتج عن زيادة قيمة تكلفة الاستثمار عن مجموع حقوق الملكية بعد تغيير قيم الأصول على أساس القيم العادلة الجارية.

وبذلك تعتبر قيمة "شهرة التوحيد" مشتراه ضمن حقوق الملكية الخاصة بالشركة التابعة وينعكس أثر ذلك على كل من ورقة العمل وكذلك قائمة المركز المالي الموحدة، حيث ستظهر الشهرة كبند مستقل ضمن الأصول.

2. ورقة عمل الميزانية العمومية في 2006/12/31

بيان	الشركة العربية المتحدة (ق)	الشركة الأفريقية (ت)	قيود التسويات والاستبعادات مدين	قيود التسويات والاستبعادات دائن	المركز المالي الموحد
الأصول					
أصول معنوية					
الشهرة	-	-	50000	-	50000
أصول ثابتة					
أراضي	400000	150000	50000	-	600000
مباني	2000000	500000	30000	-	600000
(مخصص استهلاك مباني)	(1250000)	(90000)	-	-	(1340000)
آلات ومعدات	1500000	450000	-	-	1950000
(مخصص اهلاك الآلات ومعدات)	(700000)	(170000)	-	-	(870000)
استثمارات في الشركة الأفريقية	450000	-		450000	-
أصول متداولة					
بضاعة	400000	160000	20000	-	580000
مدينون	600000	150000	-	-	750000
نقدية وبنك	100000	100000	-	-	200000
الإجمالي	3500000	1250000			4450000
الخصوم					
حقوق الملكية					

بيان					
رأس المال	1500000	200000	200000	-	1500000
احتياطيات	500000	100000	100000	-	500000
الالتزامات					
طويلة الأجل	750000	475000	-	-	1225000
متداولة	750000	475000	-	-	1225000
الإجمالي	3500000	1250000	450000	450000	4450000

3. إعداد قائمة المركز المالي الموحدة في تاريخ الشراء:

أصول			خصوم		
كلي (دينار)	جزئي (دينار)	بيان	كلي (دينار)	جزئي (دينار)	بيان
		الأصول			حقوق الملكية
		أصول معنوية		1500000	رأس المال
50000		شهرة التوحيد	200000	500000	احتياطيات
		أصول ثابتة			الإلتزامات
		أراضي			طويلة الأجل
	400000	ق		750000	ق
600000	200000	ت	1225000	475000	ت
		مباني			متداولة
	200000	ق		750000	ق
		(-)		475000	ت

	(1250000)	مخصص مباني	
	530000	ت	1225000
1190000	(90000)	(-) مخصص مباني	
		آلات ومعدات	
	1500000	ق	
	(700000)	(-) مخصص آلات ومعدات	
	450000	ت	
	(170000)	(-) مخصص آلات ومعدات	
1080000			
		أصول متداولة	
		بضاعة	
	400000	ق	
580000	180000	ت	
		مدينون	
	600000	ق	

750000	150000	ت		
		نقدية وبنك		
	100000	ق		
200000	100000	ت		
4450000		الإجمالي	4450000	الإجمالي

3. شراء كل أسهم الشركة التابعة، بتكلفة استثمار أقل من حقوق الملكية في الشركة التابعة

قد تقوم الشركة القابضة بشراء كل الأسهم العادية في شركة تابعة، بقيمة أقل من قيمة حقوق الملكية في شركة تابعة، ويحدث هذا إما بسبب انخفاض سعر أسهم الشركة التابعة في سوق الأوراق المالية، أو حسب الاتفاق بين الشركة القابضة والمساهمين في الشركة التابعة، حيث يوافق المساهمين على ذلك لتوقعهم حدوث خسائر مستقبلية في الشركة التابعة، أو رغبتهم في توفير أموال لشراء أسهم شركة أخرى قد تكون أكثر نجاحا، مقابل تحملهم خسارة قليلة حاضرة، وتوقعهم تعويضها بمكاسب أكثر في الشركة الأهخرى الأكثر نجاحا.

وفي حالة ما تكون تكلفة الاستثمار أقل من حقوق الملكية عند شراء الأسهم العادية الخاصة بالشركة التابعة، فإن الفرق بين تكلفة الاستثمار وحقوق الملكية، هو عبارة عن شهرة سالبة، وفي حالة وجود قيمة شهرة موجبة في ميزانية الشركة التابعة في تاريخ الشراء، فإنه عند إعداد ورقة عمل الميزانية يتم تخفيض قيمة الشهرة، بقيمة الفرق بين حقوق الملكية وتكلفة الاستثمار.

وفي حالة عدم وجود قيمة للشهرة الموجبة في ميزانية الشركة التابعة عند الشراء، في هذه الحالة يعتبر الفرق بمثابة احتياطي تضخم أصول يتم اظهار قيمته في ورقة عمل الميزانية في بند مستقل ضمن الخصوم، كما يتم اظهاره في قائمة المركز المالي الموحدة ضمن حقوق الملكية، في جانب الخصوم.

مثال محلول:

في 2006/12/31 قامت شركة عمان الوطنية بشراء كل الأسهم العادية لشركة الوحدة الأهلية مقابل دفع مبلغ 20000 دينار أردني نقدا وفيما يلي الميزانية العمومية للشركتين في تاريخ الشراء.

أصول			خصوم		
الشركة (ق)	الشركة (ت)	بيان	الشركة (ق)	الشركة (ت)	بيان
		الأصول			حقوق الملكية
		أصول معنوية	30000	15000	رأس المال
10000	7500	الشهرة	7500	5000	احتياطيات
			10000	3750	ارباح مرحلة
		أصول ثابتة			الإلتزامات
20000	15000	أصول ثابتة (صافي)	5000	3750	خصوم ثابتة
			12500	5000	خصوم متداولة

15000	10000	الأصول المتداولة أصول متداولة متنوعة			
20000	-	نقدية			
65000	32500	الإجمالي	65000	32500	الإجمالي

المطلوب:

إعداد قائمة المركز المالي الموحدة في تاريخ الشراء.

ارشادات الحل

- نسبة السيطرة (100%) لشراء كل أسهم التابعة.
- تكلفة الشراء لكل الأسهم العادية 20000 دينار.
- حقوق المساهمين = 23750 دينار.

إذن تكلفة الاستثمار أقل من حقوق الملكية بمبلغ 3750 دينار.

وفي هذه الحالة، نظرا لوجد قيمة الشهرة موجبة في ميزانية الشركة التابعة، فإنه يتم تخفيضها، بقيمة الشهرة السالبة، في ورقة عمل الميزانية.

وتكون قيمة الشهرة الباقية في ميزانية الشركة التابعة مبلغ (7500 – 3750) = 3750 دينار.

يتم إثبات قيود الاستثمار والتسوية كالمعتاد في دفاتر الشركة القابضة.

يتم إعداد ورقة عمل الميزانية كالمعتاد.

ويتم اعداد قائمة المركز المالي الموحدة كالمعتاد.

الحل:

1. قيود اليومية:

منه	له	بيان	التاريخ
20000		من حـ/ الاستثمارات في شركة تابعة	2006/12/31
	20000	إلى حـ/ النقدية (أو البنك)	
		قيمة الاستثمارات في شركة الوحدة الأهلية)	
		من مذكورين	2006/12/31
15000		حـ/ رأس المال	
5000		حـ/ الاحتياطيات	
3750		حـ/ الأرباح المحتجزة	
		إلى مذكورين	
	3750	حـ/ مذكورين	
	20000	حـ/ الشهرة في الشركة التابعة	
		حـ/ الاستثمارات	
		استبعاد قيمة الاستثمارات وتخفيض الشهرة)	
43750	43750	المجموع	

2. قائمة الاستبعادات والتسويات:

ورقة عمل الميزانية العمومية في 2006/12/31

بيان	الشركة (ق)	الشركة (ت)	التسويات مدين	التسويات دائن	المركز المالي الموحد
أصول معنوية					
الشهرة	10000	7500	-	3750	13750
أصول ثابتة					
أصول ثابتة (صافي)	20000	15000	-	-	35000
استثمارات في التابعة	20000	-	-	20000	-
أصول متداولة					
أصول متداولة (متنوعة)	15000	10000	-	-	25000
الصندوق / البنك	-	-	-	-	-
الإجمالي	65000	32500			73750
حقوق المساهمين					
رأس المال	30000	15000	15000	-	30000
احتياطيات	7500	5000	5000	-	7500
أرباح مرحلة	10000	3750	3750	-	10000

الالتزامات					
خصوم ثابتة	5000	3750	-	-	8750
خصوم متداولة	12500	5000	-	-	17500
الإجمالي	65000	32500	23750	23750	73750

يلاحظ أن:

- رصيد النقدية = صفرا
- خفضت الشهرة في ميزانية الشركة التابعة بمبلغ 3750 دينار، وهذا هو الفرق بين (حقوق الملكية – تكلفة الاستثمارات)

3. قائمة المركز المالي الموحدة في 2006/1/1

أصول			خصوم		
كلي (دينار)	جزئي (دينار)	بيان	كلي (دينار)	جزئي (دينار)	بيان
		أصول معنوية			حقوق الملكية
		الشهرة		30000	رأس المال
	1000	ق		7500	احتياطيات
13750	3750	ت	47500	10000	أرباح مرحلة

		أصول ثابتة			الإلتزامات
	20000	ق			خصوم ثابتة
35000	15000	ت		5000	ق
			8750	3750	ت
		أصول متداولة			خصوم متداولة
	15000	ق		12500	ق
25000	10000	ت	17500	5000	ت
		النقدية والبنك			
	-	ق			
-	-	ت			
73750	73750	الإجمالي	73750	73750	الإجمالي

يلاحظ الآتي:

1. إجمالي (الأصول والخصوم) قبل السيطرة = 97500 دينار.
2. إجمالي (الأصول والخصوم) بعد السيطرة = 73750 دينار.

الفرق (يتساوي) مع حقوق الملكية = 23750 دينار.

تسوية حقوق الملكية بتكلفة الاستثمار:

حقوق الملكية – الشهرة السالبة = تكلفة الاستثمار

20000 = 3750 – (3750 + 5000 + 15000)

ولذلك يتم قيد التسوية في دفاتر الشركة القابضة لمعالجة الفرق بين حقوق الملكية وتكلفة الاستثمارات.

الفصل الثامن

إعداد القوائم المالية الموحدة في حالة السيطرة (غير الكاملة)

إعداد القوائم المالية الموحدة في حالة السيطرة (غير الكاملة)

اتضح مما سبق عرضه أن الشركة المستثمرة، قد تقوم بسيطرة كاملة على الأسهم العادية لشركة (أو شركات) مستثمر فيها وهي الشركات (التابعة)، ووضح لنا أن تكلفة الشراء (الاستثمار) في الشركة التابعة، قد تكون معادلة أو أكبر (أو أقل) من صافي حقوق الشركة التابعة وتم معالجة هذه الحالات محاسبيا.

وقد تتم السيطرة من الشركة القابضة، في شكل سيطرة غير كاملة بمعنى أن تكتفي بشراء اسهم عادية من الشركة التابعة تزيد عن (50%) من إجمالي الأسهم العادية الخاصة بمساهمي التابعة، وفي هذه الحالة تكون هناك نسبة من الأسهم ومنحقوق الملكية يمتلكها مساهمين في الشركة التابعة، تكون خارج نطاق سيطرة الشركة القابضة، ومن المتفق عليه أن يطلق على هؤلاءؤ المساهمين محاسبيا حق أو حقوق الأقلية.

وتمشيا مع المبادئ المحاسبية في حالة الشراء لأكثر من (50%) من أسهم التابعة يجب أن يراع الآتي:

- تمثل حصة الشركة القابضة بسنبة مئوية من صافي الأصول والدخل للشركة التابعة.
- ضرورة الإفصاح عن الحقوق الأقلية في صافي دخل (أو خسارة) الشركة التابعة في قائمة الدخل الموحدة وكذلك في صافي أصول الشركة التابعة في قائمة المركز المالي الموحدة.
- ضرورة إظهار كامل أصول الشركة القابضة والتابعة في ورقة العمل، ثم استبعاد تكلفة الاستثمار في الشركة التابعة في حدود نسبة السيطرة أو نصيب الأغلبية وتحديد حصة الأقلية بشكل مستقل، باعتبارهم مساهمين يتمتعون بذمة مالية مستقلة.

- ضرورة ابتاع الطريقة والإجراءات المحاسبية التي تتلاءم مع حالة الشراء أو السيطرة غير الكاملة، حيث يوجد نظريتان للمحاسبة عن حقوق الأقلية في القوائم المالية الموحدة هما:
  1. نظرية الشركة القابضة.
  2. نظرية الوحدة.

أولا: نظرية الشركة القابضة وأثرها على القوائم المالية الموحدة:

يقوم مفهوم هذه النظرية على اعتبار إحلال حقوق الملكية أو صافي الأصول تكلفة الاستثمار المقدمة من الشركة القابضة للشركة التابعة وينظر إلى الشركة التابعة كما لو كانت أحد فروع الشركة القابضة واعتبار القوائم المالية الموحدة كامتداد لقوائم الشركة القابضة في حالة حيازة الشركة القابضة في حالة حيازة الشركة القابضة لإسهم عادية للشركة التابعة بأقل من (100%) أي بسيطرة غير كاملة ووجود حقوق أقلية فإن النظرية تعتبر هذه الحقوق بمثابة التزام على الشركة القابضة أي وكأنهم جماعة خارجية.

ثانيا: نظرية الوحدة أثرها على القوائم الموحدة:

يقوم مفهوم هذه النظرية على اعتبار عملية السيطرة اندماج بين المصالح أو الحقوق،ولا تعتبر قائمة المركز المالي الموحدة امتداد لقوائم الشركة المسيطرة المستثمرة وينظر إليها وكأنها معدة لوحدة اقتصادية تتضمن فئتين من المساهمة: الأولى هي الأغلبية المسيطرة والثانية هي الأقلية من حيث حيازة الأسهم ويتم الإفصاح عن حقوقهم في قائمة المركز المالي الموحد من منظور اعتبارهم من المساهمين في رأس المال، وليس اعتبارهم جماعة خارجية، يتضح مما سبق، أنه في ظل مفهوم نظرية الشركة القابضة القوائم المالية الموحدة لن تتضمن حق الأقلية ضمن ملكية رأس المال ولكن اعتبار هذا الحق فقط التزاما على الشركة القابضة أي كفئة خاصة من الدائنين في الشركة القابضة.

أما وفقا لنظرية الوحدة فإن حق الأقلية يتم الأفصح عنه في قائمة المركز المالي الموحدة على أساس اعتبارهم من المساهمين في رأس المال وباعتبارهم أن قائمة المركز المالي الموحدة تعبر عن نتائج عمليات وحدة اندماجية عن طريق السيطرة من الشركة المستثمرة القابضة على الشركة المستثمرة فيها التابعة.

لا شك أن الهدف من إعداد القوائم المالية الموحدة هو الأفصح عن الموارد المتاحة والالتزامات ونتائج العمليات لوحدة اقتصادية واحدة يعمل في نطاقها مجموعة من الشركات، طالما توافرة في هذه الشركات ضوابط عملية السيطرة وهي (التجانس، وتوحيد السنة المالية، وتوحيد الأسس والطرق المحاسبية).

كما أن القوائم المالية الموحدة ذات فائدة لمساميه الشركة القابضة، وتوفر المعلومات المالية للعديد من الطوائف عن وحدة محاسبية ممثلة من الشركتين القابضة والمتباعدة، بصرف النظر عن الصفة القانونية التي تتمتع بها هذه الشركات.

الإجراءات المحاسبية لإعداد قائمة المركز المالي الموحدة في حالة وجود حقوق اقليمية:

سبق الإشارة إلى اتباع حالة اتباع أسلوب الشراء لكل أسهم الشركة التابعة وتم معالجة حالات ثلاثة عند إعداد قائمة المركز المالي الموحدة.

1. الحالة الأولى: تكلفة الاستثمار للشركة القابضة تتساوى أو تتعادل مع صافي حقوق المساهمين في الشركة التابعة.
2. الحالة الثانية: تكلفة الاستثمار للشركة القابضة أكبر من صافي حقوق المساهمين في الشركة التابعة.
3. الحالة الثالثة: تكلفة الاستثمار للشركة القابضة أقل من صافي حقوق المساهمين في الشركة التابعة.

وسنعرض في هذا المجال للحالات الثلاثة على أساس أن السيطرة غير كاملة ويوجد حقوق أقلية في الشركة التابعة.

أولا: حالة تعادل (أو تساوي) تكلفة الشراء، مع القيمة الدفترية (لنصيب) الشركة القابضة في صافي أصول الشركة التابعة (ووجود حقوق أقلية):

مثال:

في 2007/1/1 قامت شركة النهرين بشراء 80% من أسهم شركة عمان مقابل إصدار 40000 سهم عادي بقيمة اسمية 2.5 دينار في حين كان السعر العادل للسهم 10 دنانير وفيما يلي قائمة المركز المالي للشركتين في تاريخ الشراء.

أصول					خصوم
الشركة (ق)	الشركة (ت)	بيان	الشركة (ق)	الشركة (ت)	بيان
475000	*231250*	**أصول ثابتة (صافي)**	*472500*	*268750*	**راس المال أسهم عادية**
		أصول متداولة	*150000*	*60000*	**علاوة إصدار**
100000	*121250*	**بضاعة**	*100000*	*171250*	**أرباح محتجزة**
112500	-	**مدينون**	-	*112500*	**دائنون**
70000	*238750*	**أصول متداولة أخرى**	*78750*	*68750*	**خصوم أخرى**
43750	*90000*	**نقدية**			
801250	*681250*	**الاجمالي**	*801250*	*681250*	**الاجمالي**

المطلوب:

1. إعداد القيود اللازمة للاستثمار والاستبعادات.

2. اعداد ورقة العمل.
3. اعداد قائمة المركز المالي الموحدة.

أولا: قيود اليومية والاستبعادات:

1. قيمة الاسهم المصدرة = 40000 × 2.5 دينار = 100000 دينار.

أي أن (رأس المال) للاسهم العادية للشركة القابضة = 100000 + علاوة الإصدار على اساس القيمة العادلة = 40000 × 7.5 = 300000 دينار.

إذن قيمة الاستثمار = 400000 دينار.

قيد الاستثمار

400000 من حـ/ الاستثمارات في الشركة التابعة

إلى مذكورين

100000 حـ/ راس المال أسهم عادية (40000 × 2.5)

300000 حـ/ علاوة الإصدار للشركة (ق) (40000 × 7.5)

قيمة استثمارات الشركة في شركة عمان التابعة

2. تحديد حقوق المساهمين في الشركة التابعة على أساس القيمة الدفترية الفرق بين الأصول والخصوم للشركة التابعة:

مجموع الأصول – (الدائنون + الخصوم الأخرى) "الالتزامات"

681250 – (112500 + 68750)

681250 – 181250 = 500000 دينار.

أي مجموعة حقوق الملكية

(راس المال + علاوة اصدار + أرباح محتجزة)

= 2668750 + 60000 + 171250 = 500000 دينار

3. تحديد نصيب الشركة القابضة ونصيب الاقلية في الشركة التابعة:

الشركة القابضة = 500000 × 80% = 400000 دينار.

الشركة التابعة = 500000 × 20% = 100000 دينار

2. قيد التسوية

من مذكورين

268750 حـ/ رأس المال اسهم عادية (شركة عمان).

60000 حـ/ علاوة إصدار (شركة عمان).

171250 حـ/ الأرباح المحتجزة (شركة عمان).

إلى مذكورين

400000 حـ/ الاستثمارات في شركة عمان

100000 حـ/ حقوق الاقلية شركة عمان

1. قيد تسوية اقفال حـ الاستثمارات في الشركة التابعة أي تخفيض استثمارات التابعة مقابل حقوق الملكية فيها.
2. قيد استبعاد الحسابات المتقابلة بين الشركتين يلاحظ: أن قائمة المركز المالي للشركة (ق) تضمن مبلغ (112500 دينار حـ/ مدينون (جانب الأصول).
3. وفي قائمة المركز المالي للشركة (ت) مبلغ 112500 دينار حـ/ دائنون (جانب الخصوم).

وبأفتراض أن هذه المديونية والدائنية كانت بين الشركتين قبل السيطرة لذلك يتم استبعادها في ورقة العمل في كل من الشركتين والقيد هو:

112500 من حـ/ دائنون الشركة (التابعة)

112500 إلى حـ/ مدينون الشركة القابضة.

ورقة عمل في 2007/12/31

بيان	الشركة (ق)	الشركة (ت)	قيود التسوية والاستبعادات		المركز المالي الموحد
			مدين	دائن	
أصول ثابتة					
أصول ثابتة متنوعة (صافي)	*475000*	*231250*			*706250*
استثمارات في شركة عمان	*400000*			*400000*	
الأصول المتداولة					

بضاعة	*100000*	*121250*			*221250*
مدينون	*112500*			*112500*	
أصول متداولة أخرى	*70000*	*238750*			*308750*
نقدية	*43750*	*90000*			*133750*
الإجمالي	*1201250*	*681250*			*1370000*
الخصوم					
رأس المال (أسهم عادية)	*572500*	*268750*	*268750*		*572500*
علاوة إصدار	*450000*	*60000*	*60000*		*450000*
أرباح محتجزة	*100000*	*171250*	*171250*		*100000*
حقوق الأقلية (في التابعة)				*100000*	*100000*
الالتزامات					
دائنون		*112500*	*112500*		
خصوم أخرى متنوعة	*78750*	*68750*			*147500*
الاجمالي	*1201250*	*681250*	*612500*	*612500*	*1370000*

ثالثا: يتم تصوير المركز المالي

قائمة المركز المالي الموحدة (2007/12/31)

خصوم   أصول

بيان	جزئي (المبلغ)	كلي (المبلغ)	بيان	جزئي (المبلغ)	كلي (المبلغ)
حقوق الملكية			**الأصول**		
راس المال	*572500*		**أصول ثابتة (صافي)**		
علاوة إصدار	*450000*		**ق**	*475000*	
ارباح محتجزة	*100000*		**ت**	*231250*	
		1122500			*706250*
الالتزامات			**الاصول المتداولة**		
دائنون			**بضاعة (مخزونة)**		
ق			**ق**	*100000*	
ت			**ت**	*121250*	
					221250
خصوم أخرى			**مدينون**		
ق	*78750*		**ق**		
ت	*68750*		**ت**		
		147500	**أصول اخرى**		
حقوق الاقلية		*100000*	**ق**	*70000*	
			ت	*238750*	
					308750
			نقدية وبنك		

	43750	ق			
	90000	ت			
133750					
1370000	1370000	الإجمالي	1370000	1370000	الإجمالي

يلاحظ على قائمة المركز المالي الموحدة الآتي:

1. رأس المال في الشركة القابضة كان = 472500 دينار.

   إضافة استثمار الشركة التابعة 100000 دينار

   (40000 × 2.5) أصبح 572500 دينار.

2. علاوة الإصدار كانت = 15000 + 300000 = 450000 دينار.

أي أنه تم (نقل) صافي حقوق الملكية في الشركة (التابعة) مقابل الأسهم المصدرة للشركة (القابضة) بنسبة 80% للشركة (القابضة).

- يلاحظ أن المقصود باستبعاد قيمة الاستثمارات في الشركة التابعة أي تخفيض ما يقابلها من حقوق المساهمين في التابعة لحيازة الشركة القابضة عليها وزيادة راس المال في هذه الحالة كان نتيجة لإصدار الشركة القابضة اسهم عادية كمقابل لحصتها في التابعة.

سؤال: لماذا يتم إعداد قائمة مركز مالي موحدة فقط في حالة السيطرة للشركة التابعة؟

أي لماذا لا يتم إعداد حسابات ختامية موحدة.

الإجابة طبيعة الأمر أن الحسابات الختامية الأخرى ليس لها أي دجلالة تجميعية من وجهة نظر المجموعة الشركتين قبل ذلك التاريخ.

ملحوظة:

تتم عملية الاستبعاد في الأصول والخصوم حتى يمكن النظر إلى الشركتين على انهما شركة واحدة لعدم تضخم الأصول باستثمارات الشركة القابضة في التابعة.

لذلك ينبغي إجراء استبعاد العلاقات المتبادلة بين الشركتين.

يلاحظ أن مبلغ حقوق الأقلية ظهرت في الميزانية الموحدة دون تفاصيل لمكوناتها، ويمكن للاقلية الرجوع إلى الشركة التابعة للوقوف على تفاصيل حقوقهم الدفترية.

ثانيا: حالة شراء جزئي بقيمة أكبر من القيمة الدفترية مع وجود حقوق اقلية، واعتبار الفرق شهرة مسيطرة.

مثال:

في 2007/1/1 قامت الشركة (س) بشراء عدد 135000 اسهم عادية بمبلغ 135000 دينار سهم الشركة (ص).

وفيما يلي قائمة المركز المالي للشركتين في تاريخ الشراء

الشركة (س) (ق)	الشركة (ص) (ت)	بيان	الشركة (س) (ق)	الشركة (س) (ت)	بيان
		الأصول			**حقوق الملكية**
105000	***120000***	**أصول ثابتة (صافي)**	***360000***	***180000***	**رأس المال**
225000	-	**استثمارات في التابعة**	***90000***	***60000***	**احتياطات**
270000	***255000***	**أصول متداولة**	***30000***	***30000***	**أرباح مرحلة**
-	-	**النقدية**	***120000***	***105000***	**خصوم متنوعة**
600000	***375000***	**الإجمالي**	***600000***	***375000***	**الإجمالي**

المطلوب: إعداد قائمة المركز المالي الموحدة في تاريخ الشراء

إرشادات الحل:

1. نسبة السيطرة = <u>عدد الاسهم المشتراة للشركة (س)</u> × 100
عدد الأسهم الإجمالية لشركة (ص)
= <u>135000</u> × 100 = 75%
180000

3. 3. حقوق المساهمين في التابعة = (180000 + 60000 + 30000)

(على أساس القيمة الدفترية) = 270000 دينار.

4. نصيب القابضة في حقوق التابعة = 270000 × 75%= 202500 دينار.
5. نصيب حقوق الأقلية = 270000 × 25% = 67500 دينار.

قيود اليومية:

1. قيد الاستثمار

225000 من حـ/ الاستثمارات في الشركة التابعة

225000 إلى حـ/ النقدية

استثمارات الشركة القابضة في التابعة

من مذكورين

180000 حـ/ رأس المال

60000 حـ/ الاحتياطات

30000 حـ/ أ. مرحلة

22500 حـ/ شهرة السيطرة

إلى مذكورين

225000 حـ/ الاستثمارات (في الشركة التابعة)

67500 حـ/ حقوق الأقلية (في الشركة التابعة)

ورقة العمل للميزانية:

بيان	الشركة (س)	الشركة (ص)	قيود التسوية والاستبعادات		المركز المالي الموحد
			مدين	دائن	
الأصول					
أصول ثابتة (صافي)	105000	120000	----	----	225000
استثمارات في التابعة	225000	----	----	225000	----
أصول متداولة (متنوعة)	270000	355000	----	----	525000
النقدية	----	----	----	----	----
شهرة السيطرة	----	----	22500	----	22500
الإجمالي	600000	375000			772500
الخصوم					
رأس المال	360000	180000	180000	----	360000
احتياطات	90000	60000	60000	----	90000
أرباح مرحلة	30000	30000	30000	----	30000
خصوم متنوعة	120000	105000	----	----	225000

حقوق الأقلية	----	----	----	*67500*	*67500*
الإجمالي	*600000*	*375000*	*292500*	*292500*	*772500*

في المثال السابق كانت الشهرة على أساس القيمة الدفترية للشركة التابعة.

أما إذا تم الاتفاق بين الشركتين على أساس إعادة تقويم الأصول في الشركة التابعة، على أساس القيمة العادلة لا شك أن هذا يؤثر على قيمة الشهرة بالزيادة أو النقصان فالزيادة تكون في حالة زيادة القيمة العادلة الجارية عن القيمة الدفترية، وفي الوقت نفسه تكون قيمة تكلفة السيطرة أكبر من صافي أصول الشركة التابعة بعد إعادة التقويم. وإعادة تقويم أصول الشركة التابعة يؤثر على قيمة الأصول والخصوم التي تغيرت قيمتها نتيجة لإعادة التقويم.

قائمة المركز المالي الموحدة في 2007/12/31

كلي	جزئي	بيان	كلي	جزئي	بيان
		الأصول			حقوق الملكية
		أصول معنوية		*360000*	رأس المال
22500		شهرة التوحيد		*90000*	الاحتياطات
		أصول ثابتة (صافي)		*30000*	الأرباح المحتجزة
	105000	ق	*480000*		
	120000	ت			الالتزامات
225000					خصوم

		أصول متداولة			**متنوعة**
				120000	**ق**
		أصول متداولة (متنوعة)			
				105000	**ت**
	200000	**ق**	***225000***		
	200000	**ت**	***67500***		**حقوق الأقلية (تابعة)**
400000					
		النقدية			
	70000	**ق**			
	55000	**ت**			
125000					
772500	***772500***	**الإجمالي**	***772500***	***772500***	**الإجمالي**

ويتأثر بذلك أيضا حـ/ حقوق الأقلية.

مثال: يفرض أنه في المثال السابق، كان قد تم الاتفاق بين الشركتين (س، ص) على إعادة تقويم (تقدير) أصول الشركة التابعة، في تاريخ الشراء. وكان نتيجة إعادة تقويم الأصول، أنه وجد فرق (بالزيادة) على النحو الآتي:

بيان	القيمة العادلة الجارية	القيمة الدفترية	الفرق
أصول ثابتة	***124500***	**- *120000* دينار**	**= + *4500* دينار**
	150500	***225000 -***	***25500 + =***

	دينار	دينار
أرباح إعادة التقويم		**= *30000* دينار**

تأثير فرق إعادة التقويم:

1. حقوق المساهمين في الشركة التابعة بعد إعادة التقدير

= (رأس المال + الاحتياطات + الأرباح المرحلة + أ. إعادة تقدير)

(30000 + 30000 + 60000 + 1800000)

= 300000

- نصيب القابضة في حقوق التابعة (300000 × 25%) = 522000 دينار.
- نصيب حقوق الأقلية = (300000 × 25%) = 75000 دينار .

يلاحظ حقوق الأقلية قد زاد عما كان عليه قبل إعادة التقدير، بفرق + (75000 – 67500) + 7500 دينار.

وهذه الزيادة تعادل 25% من أ. إعادة البالغة 30000 دينار (7500 × 25/100)

المطلوب: حال المثال مع ملاحظة الآتي:

1. الأصول الثابتة في التابعة تزيد عما كانت عليه بمبلغ 4500 دينار.
2. الأصول المتداولة في التابعة تزيد بمبلغ 25500 دينار.
3. لن يظهر قيمة للشهرة حيث يتساوى قيمة تكلفة السيطرة مع صافي حقوق المساهمين في الشركة التابعة بعد إعادة التقدير.

تطبيق عملي: الاستثمار الجزئي مع وجود حقوق اقلية والموافقة على إعادة تقدير اصول التابعة قامت الشركة (س) بإصدار 300 ألف سهم عادي بقيمة اسمية (1) دينار وكان سعر السهم في البورصة 4 دينار في 2007/12/31 وقد تم الاتفاق على إعادة تقويم أصول الشركة (ص) التابعة في تاريخ الشراء، وتملك الشركة (س) 80% من اسهم الشركة (ص) وفيما يلي الميزانية العمومية للشركتين في تاريخ الشراء.

الشركة (س)	الشركة (ص)	البيان	الشركة (س)	الشركة (ص)	البيان
		الأصول			حقوق الملكية
950000	*462500*	أصول ثابتة (صافي)	*945000*	*537500*	رأس المال
		الأصول المتداولة	*300000*	*120000*	علاوة إصدار
200000	*242500*	مخزون سلعي	*200000*	*342500*	أرباح محتجزة
225000	-	مدينون			الالتزامات
140000	*477500*	أصول متداولة أخرى	-	*225000*	دائنون
87500	*180000*	خزينة وبنك	*157500*	*137500*	خصوم متنوعة أخرى
1602500	*1362500*		*1602500*	*1362500*	

وفي تاريخ الشراء كانت القيمة العادلة للأصول كما يلي: الأصول الثابتة 675000 دينار، الأصول المتداولة الأخرى 515000 دينار، وكانت الدائنة والمديونية بين الشركيين قبل الشراء.

المطلوب: إعداد قائمة المركز المالي الموحدة (طبقا لنظرية الشركة القابضة)

إرشادات الحل:

يوجد ثلاثة آراء في حالة الشراء للأسهم العادية من الشركة التابعة فيما يتعلق بالشراء الجزئي أي أقل من (100%) خاصة في وجود شهرة مع وجود حقوق أقلية.

1. الرأي الأول: طبقا للنظرية المعروفة (نظرية الشركة القابضة):

عند تحديد حصة (نصيب) الشركة القابضة في صافي أصول الشركة التابعة يتم على أساس (القيمة العادلة الجارية) ويتم تحديد نصيب (حصة الأقلية) على أساس القيمة الدفترية، ولكن مع تعديل قيم الأصول عند إثباتها في ورقة العمل بنسبة حصة الشركة القابضة فقط.

تقدير الشهرة: تكون الشهرة التي تظهر في الميزانية عبارة عن الفرق بين تطلفة الاستثمارات، ونصيب الشركة القابضة حسب نسبة الشراء للأسهم، وعلى أساس نسبة صافي أصول التابعة مقومة بالقيمة العادلة. وهذا الرأي هو المتفق عليه علميا.

2. الرأي الثاني: طبقا لنظرية الوحدة المحاسبة المعدلة:

في ظل هذه النظرية يوجد اختلافات في تحديد حقوق الأقلية. فكما يتم تحديد حصة الشركة القابضة علىأساس القيمة العادلة الجارية فإن النظرية تطالب بأن يتم تحديد نصيب حقوق الأقلية وأيضا على أساس القيمة العادلة.

ولكن بالنسبة لتحديد قيمة الشهرة تتفق مع نظرية الشركة القابضة.

الشهرة = الفرق بين (تكلفة الاستثمار ونصيب الشركة القابضة من صافي الأصول التابعة مقومة على أساس القيمة العادلة.

3. الرأي الثالث: طبقا لنظرية الشخصية المعنوية:

تختلف هذه النظرية عن نظرية الشركة القابضة فيما يتعلق بتحدديد حقوق الأقلية وتشترك في رأي النظرية الوحدة المحاسبية المعدلة حيث يتم تحديد حقوق الأقلية وعلى أساس القيمة العادلة الجرية أما تحديد "الشهرة" يكون على أساس الفرق بين (أجمالي صافي الأصول على أساس (القيمة العادلة) مطروحا منه اجمالي صافي الأصول على أساس القيمة الدفترية) لذلك لم تلقى هذه النظرية القبول.

الحل: على أساس نظرية الشركة القابضة المقبولة قبولا عاما.

1. نسبة سيطرة الشركة القابضة (80%).
2. تحديد تكلفة الاستثمار 300000 × 4 = 1200000 وهي عبارة عن

300000 × 1 (قيمة أسمية) = 300000 دينار

300000 × 3 دنانير (علامة إصدار) = 900000 دينار.

3. تحديد حقوق الملكية (أو صافي أصول التابعة) بعد إعادة التقويم:

بيان	القيمة العادلة	القيمة الدفترية	الفرق
الأصول الثابتة	***675000***	***462500***	**= *212500* دينار**
الأصول المتداولة الأخرى	***515000***	***477500***	**=*37500* دينار**
(لم تتغير) مخزون سلعة	***242500***	***242500***	**= صفر دينار**
(لم تتغير) الخزينة والبنك	***180000***	***180000***	**= صفر دينار**
المجموع	***1612500 -***	***1326500***	**= *250000* دينار**

- حقوق الملكية (أول صافي أصول) الشركة التابعة بعد إعادة التقويم

= (537500 + 120000 + 242500) + 250000 (الزيادة) = 1250000.

4. مقارنة تكلفة نصيب الشركة القابضة بحقوق الملكية بعد أعادة التقويم.

نصيب الشركة القابضة بنسبة 80% من حقوق الملكية بعد إعادة التقويم.

= 1250000 × 80% = 1000000 دينار

يلاحظ: أن تكلفة الاستثمار المدفوعة في شراء الأسهم مبلغ 1200000 دينار (أي أكبر) من الفروق دفعة حتى بعد أعادة التقويم.

الشهرة (الموجبة) = 1200000 – 100000 = 20000 دينار وتظهر كبند مستقل في ورقة العمل.

5. تحديد حقوق الأقلية في الشركة التابعة حسب (نظرية الشركة القابضة) يتم التحديد على أساس نسبة الأسهم الخاصة بالأقلية × قيمة حقوق الملكية في التابعة على أساس القيمة الدفترية.

حقوق الأقلية = 1000000 × (20%) = 200000 دينار.

6. تعديل قيمة الأصول التي (زادت) نتيجة لإعادة التقويم حسب نصيب الشركة القابضة أي بنسبة 80% فقط الفرق.

أ. الأصول الثابتة (212500 × (80%) = 170000 دينار.
ب. الأصول المتداولة الأخرى (37500 × (80%) = 30000 دينار.

وتظهر قيمة الزيادة في الأصول الموضحة في ورقة العمل في جانب "المدين" من التسويات والاستبعادات.

- قيمة اليومية في الشركة القابضة:

أ. قيد الاستثمار

1200000 من حـ/ الاستثمارات في الشركة التابعة (ص)

إلى مذكورين

300000 حـ/ رأس المال أسهم عادية الشركة (س)

900000 حـ/ علاوة الإصدار الشركة (س)

- سيترتب على هذا القيد زيادة رأس المال وعلاوة الإصدار في الشركة (س)

ب. قيد التسوية والاستبعادات

من المذكورين

537500 حـ/ رأس المال

12000 حـ/ علاوة الإصدار

342500 حـ/ الأصول الثابة (بنسبة 80%)

30000 حـ/ الأصول المتداولة الأخرى (بنسبة 80%)

20000 حـ/ الشهرة (الموجبة) الفرق بين تكلفة الاستثمار وحقوق الملكية بعد

1400000 إعادة التقويم

إلى مذكورين

1200000 حـ/ الاستثمارات في الشركة (ص)

200000 حـ/ حقوق الأقلية (على أساس القيمة الدفترية)

140000

ج. قيمة استبعاد (المديونية والدائنية) بين الشركتين:

لاستبعاد العلميات التالية:

225000 من حـ/ دائنون الشركة (ص)

225000 إلى حـ/ مدينون الشركة (س)

ورقة عمل الميزانية الموحدة

بيان	الشركة (س)	الشركة (ص)	التسوية الاستبعادات		المركز المالي الموحد
			مدين	دائن	
الأصول					
أصول ثابتة (صافي)	*950000*	*462500*	*170000*		*1582500*
الأصول المتداولة					
مخزون سلع	*200000*	*242500*			*442500*
مدينون	*225000*	-		*225000*	-
أصول متداولة أخرى	*140000*	*477500*	*30000*		*647500*
بنك وخزينة	*87500*	*180000*		*1200000*	-
استثمارات في الشركة (ص)	*1200000*	-		*1200000*	-
الشهرة			*200000*		*200000*

المجموع	*2802500*	*1362500*			*3140000*
الخصوم					
حقوق الملكية					
رأس المال	*945000*	*537500*			*1245000*
	300000				
علاوة الإصدار	*300000*	*120000*			*1200000*
	900000				
أرباح محتجزة	*200000*	*342500*			*200000*
الالتزامات					
دائنون	-	*225000*	*225000*		-
خصوم متنوعة أخرى	*157500*	*137500*			*295000*
حقوق أقلية				*200000*	*200000*
المجموع	*2802500*	*1362500*	*1625000*	*1645000*	*3140000*

الميزانية العمومية الموحدة

كلي	جزئي	البيان	كلي	جزئي	البيان
		الأصول المعنوية			حقوق الملكية
200000		الشهرة		*1245000*	رأس المال
		الأصول الثابتة		*1200000*	علاوة الإصدار
		أصول ثابتة (صافي)		*200000*	أرباح محتجزة
	950000	ق	*2645000*		
	632500	ت			الالتزامات
1584500			-	-	دائنون
		الأصول المتداولة			خصوم متنوعة أخرى
		مخزون سلعي		*157500*	ق
	200000	ق		*137500*	ت
	242500	ت	*295000*		

442500					حقوق الأقلية
----	----	مدينون	200000		ت
		الأصول متداولة أخرى			
	140000	ق			
	507500	ت			
647500					
		خزينة وبنك			
	87500	ق			
	180000	ت			
267500					
3140000	3140000		3140000	3140000	

مثال 3: المطلوب حل التمرين "السابق" وفقا لنظرية (الوحدة المحاسبية المعدلة)

خطوات الحل:

1. نسبة السيطرة (80%).
2. تكلفة الاستثمار في الشركة التابعة 1200000 دينار.
3. مقارنة تكلفة الاستثمار (نصيب الشركة القابضة)

مع حقوق الملكية بعد المادة بنسبة (80%) لتحديد قيمة الشهرة

حقوق الملكية – فرق المادة التقدير × 80%

الشهرة = 1200000 – (1000000 + 250000) × 80%

الشهرة = 120000 – 1000000 = 2000000 دينار

وتظهر كبند مستقل في ورقة العمل ثم في الميزانية الموحدة

4. تحديد حقوق الأقلية في الشركة التابعة (ص) تذكر في الحل نظرية (الوحدة المحاسبية المعدلة) ثم تحديد (حقوق الأقلية) على أساس صافي الأصول مقوما بالقيمة العادلة الجارية أي (حقوق الملكية بعد إعادة التقدير):

حقوق الأقلية = (مجموعه الأصول بعد إعادة التقدير – مجموع الالتزامات مضروب في 80%)

= 1612500 – 362500 × 20%

أي حقوق الأقلية = 1250000 × 210% = 250000 دينار.

أو وبطريقة أخرى حقوق الملكية بعد إعادة التقدير

حقوق الملكية قبل إعادة التقدير + فرق المادة التقدير × 20%

حقوق الأقلية = (1000000 + 250000) × 20% = 250000 دينار.

(م.) حيث أن حقوق الأقلية حدوث على أساس صافي الأصول مقومة بالسعر العادل الجاري، وحقوق الأغلبية أيضا حددت على أساس السعر العادل لصافي الأصول، فإن ذلك يترتب عليه أن يتم إظهار فروقات إعادة التقدير الأصول بالكامل (100%) في قيد التسويات وفي ورقة العمل.

- الفرق بين (قيد التسوية) في حالة النظر يتبين:

قيد التسوية
(طبقاً لنظرية الشركة القابضة)

دينار	من مذكورين
537500	ح/ ورأس المال
120000	ح/ علاوة الأصدار
342500	ح/ الأرباح المحتجزة
170000	ح/ الأصول الثابتة
30000	ح/ الأصول المتداولة الأخرى
200000	ح/ الشهرة
120000	إلى مذكورين
200000	ح/ الاستثمارات في التابعة
	ح/ حقوق الأقلية في التابعة

قيد التسوية
(طبقاً لنظرية الوحدة المحاسبية المعدلة)

دينار	من المذكورين
537500	ح/ راس المال
120000	ح/ علاوة الإصدار
342500	ح/ الأرباح المحتجزة
212500	ح/ الأصول المتداولة الأخرى
200000	ح/ الشهرة
	إلى مذكورين
120000	ح/ الاستثمارات في التابعة
250000	ح/ حقوق الأقلية في التابعة

يلاحظ الآتي:

1. بالنسبة لزيادة الأصول الثابتة مقومة على أساس القيمة العادلة عبارة عن مبلغ 212500 دينار أي (675000 – 462500)

- تم في ظل نظرية الشركة القابضة تعديلها حسب بنسبة 80%

أي = 212500 × 80% = 170000 دينار

ولكن في ظل نظرية الوحدة المحاسبة المعدلة يتم إظهار الزيادة بالكامل (100%) في ورقة العمل الأمر الذي ينعكس على قائمة المركز المالي الموحد.

2. بنفس الطريقة السابقة يتم معالجة الزيادة في الأصول المتداولة الأخرى.

- استبعاد الدائنة والمديونية بين الشركتين

22500 من حـ/ الشركة (س)

22500 إلى حـ/ مدينون الشركة (ص)

ورقة عمل الميزانية الموحدة طبقا لنظرية الوحدة المحاسبية المعدلة

بيان	الشركة (س)	الشركة (ص)	التسوية الاستبعادات		المركز المالي الموحد
			مدين	دائن	
الأصول					
الشهرة			*200000*		*200000*
أصول ثابتة (صافي)	*950000*	*462500*	*212500*		*1625000*
الاستثمارات في	*1200000*			*1200000*	-

الشركة (ص)					
الأصول المتداولة					
مخزون سلع	200000	242500			442500
مدينون	225000	-		225000	-
أصول متداولة أخرى	140000	477500	37500		655000
بنك وخزينة	87500	180000			267500
مجموع الأصول	2802500	1362500			3190000
الخصوم					
حقوق الملكية					
رأس المال	1245000	537500	537500		1245000
علاوة الإصدار	1200000	120000	120000		1200000
أرباح محتجزة	200000	342500	342500		200000
الالتزامات					
دائنون	-	225000	225000		-
خصوم متنوعة أخرى	157500	137500			295000
حقوق أقلية	-			250000	250000
مجموع الخصوم	2802500	1362500	1675000	1645000	3190000

الميزانية الموحدة في 2007/12/31

أصول خصوم

كلي	جزئي	البيان	كلي	جزئي	البيان
		الأصول المعنوية			حقوق الملكية
200000		الشهرة		*1245000*	رأس المال
		الأصول الثابتة		*120000*	علاوة الإصدار
		أصول ثابتة		*200000*	أرباح محتجزة
		(صافي)			
	950000	ق	*2645000*		
	675000	ت			الالتزامات
1625000			-	-	دائنون
		الأصول المتداولة			خصوم متنوعة
					أخرى
		مخزون سلعي		*157500*	ق
	200000	ق		*137500*	ت
	242500	ت	*295000*		
442500			*250000*		حقوق الأقلية
-	-	مدينون			

		الأصول متداولة أخرى			
	140000	**ق**			
	515000	**ت**			
655000					
		الخزينة وبنك			
	87500	**ق**			
	180000	**ت**			
267500					
3190000	***3190000***	**الاجمالي**	***3190000***	***3190000***	**الاجمالي**

4. في قائمة المركز المالي الموحدة، تتغير قيمة (الأصول الثابتة، والأصول المتداولة) بسبب: إعادة التقدير.

وتكون قيمة الأصول الثابتة (225000 + 4500) = 229500 دينار.

أما قيمة الأصول المتداولة: ستكون (525000 + 25500) = 550500

5. حقوق الأقلية سيزيد بنسبة (25%) من زيادة أ. إعادة التقدير.

وسيساوي 7500 دينار بدلا من 67500 دينار وتظهر بمبلغ 7500 دينار في قائمة المركز المالي في قيد مستقل.

6. قيد إعادة التقدير في الشركة التابعة الآتي:

من مذكورين

4500 حـ/ الأصول الثابتة

25500 حـ/ الأصول المتداولة

30000 إلى حـ/ إعادة التقدير

ثالثا: حالة شراء جزئي للأسهم التابعة بقيمة اقل من القيمة الدفترية، مع وجود حقوق أقلية واعتبار الفرق احتياطي تضخم

مثال:

في 2007/1/1 قامت شركة الوحدة الوطنية بشراء عدد 144000 سهم عادي من أسهم شركة الاخلاص الأهلية البالغ مجموعها 240000 سهم وفيما يلي قائمة المركز المالي للشركتين في تاريخ الشراء.

الميزانية العمومية في 2007/1/1

شركة الوحدة (ق)	شركة الإخلاص (ت)	بيان	شركة الوحدة (ق)	شركة الإخلاص (ت)	بيان
		الأصول			**حقوق الملكية / الالتزامات**
300000	***240000***	**أصول ثابتة (صافي**	***400000***	***240000***	**رأس المال قيمة السهم (*1* دينار)**

160000	-	**استثمارات في التابعة**	***160000***	***120000***	**احتياطيات**
280000	***200000***	**أصول متداولة أخرى**	***80000***	-	**أرباح مرحلة**
-		**نقدية**	***100000***	***160000***	**خصوم متداولة متنوعة**
740000	***520000***	**الإجمالي**	***740000***	***520000***	**الإجمالي**

المطلوب: إعداد قائمة المركز المالي الموحدة في تاريخ الشراء.

ارشادات الحل:

1. نسبة السيطرة = <u>عدد الأسهم المشتراه للقابضة</u> × 100
مجموع عدد اسهم الشركة التابعة

= <u>144000</u> × 100 = 60%

240000

2. حقوق المساهمين في الشركة التابعة

(رأس المال + الاحتياطيات) – الخسائر

(240000 + 120000) – 80000

360000 – 80000 = 280000

3. نصيب حقوق الشركة القابضة، في صافي حقوق المساهمين في التابعة:

1860000 = %60 × 280000

4. مقارنة التكلفة المدفوعة بنسبة 80% مع صافي حقوق المساهمين في الشركة التابعة.

(نصيب القابضة – تكلفة الاستثمار)

186000 – 160000 = 80000 دينار

أي المبلغ المدفوع أقل من صافي حققو المساهمين بمبلغ 8000 دينار. ويمكن اعتباره احتياطي رأسمالي (تضخم الأصول) في الشركة التابعة ويتم إظهار الفرق كبند مستقل في قائمة المركز المالي الموحدة.

5. تحديد حقوق المساهمين الأقلية في التابعة

280000 × 40% = 112000 دينار (على أساس القيمة الدفترية)

يلاحظ أن: حقوق الأغلبية + حقوق الأقلية يساوي صافي المساهمين في الشركة التابعة، بعد استبعاد الخسائر في الشركة التابعة (186000 + 112000) = 280000 دينار.

قائمة التسوية للميزانية الموحدة 2007/1/1

بيان	الشركة (ق)	الشركة (ت)	قيود التسوية والاستعادات		المركز المالي الموحد
			مدين	دائن	
الأصول					
أصول ثابتة	***300000***	***240000***	-	-	***540000***

(صافي)					
استثمارات في التابعة	160000	-	-	160000	480000
أصول متداولة (متنوعة)	280000	200000	-	-	480000
نقدية	-	-	-	-	-
خسائر مرحلية	-	80000	-	80000	-
الإجمالي	740000	520000			1020000
حقوق الملكية والالتزام					
راس المال	400000	240000	240000		400000
الاحتياطيات	160000	120000	120000		160000
أرباح مرحلة	80000	-	-	-	80000
خصوم متداولة (متنوعة)	100000	160000	-	-	260000
(+) حقوق الأقلية	-	-	-	112000	112000
(+) احتياطي تضخم	-	-	-	8000	8000
الإجمالي	740000	520000	360000	360000	1020000

مثال آخر: تكلفة الاستثمار أقل من صافي حقوق المساهمين في الشركة التابعة مع وجود حقوق أقلية وشهرة سالبة.

أقامت شركة النهرين في 2007/1/1 بشراء 80% من أسهم شركة عمان، مقابل إصدار 30000 سهم عادي، وكان السهم الجاري للسهم 4 دنانير وكان القيمة الأسمية للسهم في الشركة التابعة (واحد دينار) وفيما يلي ميزانية الشركة في تاريخ الشراء.

شركة (ق)	شركة (ت)	بيان الأصول	شركة (ق)	شركة (ت)	بيان حقوق الملكية / الالتزامات
190000	92500	أصول ثابتة (صافي)	189000	107500	رأس المال
		أصول متداولة	60000	24000	علاوة الإصدار
40000	48500	بضاعة (مخزونة)	40000	685000	أرباح مرحلة
45000	-	مدينون	-	45000	دائنون
28000	95500	أصول متداولة أخرى	31500	27500	خصوم متداولة متنوعة
17500	36000	نقدية			
320500	272500	الإجمالي	230500	272500	الإجمالي

المطلوب: إعداد قائمة المركز المالي الموحدة، طبقا (لنظرية الشركة القابضة) علما بأن القيمة العادلة للأصول الثابتة = 135000 دينار القيمة العادلة المتداولة = 103000 دينار.

ارشادات الحل:

1. نسبة السيطرة 80%
2. حقوق المساهمين في التابعة = 107500 + 24000 + 68500 = 200000 دينار (على أساس القيمة الدفترية).
3. نصيب القابضة في حقوق المساهمين في التابعة = 200000 × 80% = 16000 دينار (على أساس القيمة الدفترية).
4. تحديد نصيب الشركة (القابضة) في صافي حقوق الملكية في الشركة التابعة على أساس القيمة العادلة حيث أن نظرية الشركة القابضة تنص على الآتي:

يتم تحديد نصيب الشركة القابضة في صافي حقوق المساهمين في الشركة التابعة على اساس نسبة السيطرة في ضوء قيمة الأصول بالسعر العادي الجاري.

إذن نصيب القابضة على أساس القيمة العادلة، يتم استخراجه بعد معرفة التغيرات

= الزيادة في قيمة الأصول الثابتة = 42500 دينار.

القيمة العادلة – القيمة الدفترية

وهو الفرق (135000 – 92500)

+ الزيادة في قيمة الأصول المتداولة = 7500 دينار

وهو الفرق (103000 – 95500) = 50000

- صافي قيمة الأصول على أساس القيمة العادلة إذا كانت الزيادة تضاف لصافي حقوق المساهمين في الشركة التابعة، أما إذا كانت أقل تخصم من صافي حقوق المساهمين:
- صافي حقوق المساهمين = 250000 دينار ومكوناته هي:

(رأس المال + علاوة الإصدار + أرباح مرحلة) + التغير نتيجة القيمة العادلة.

(107500 + 24000 + 68500) + 50000 (الزيادة في الأصول على أساس القيمة العادلة) = 250000 دينار.

إذن تحديد ننصيب الشركة القابضة في صافي حقوق المساهمين على أساس القيمة العادلة الجارية (طبقا لنظرية الشركة القابضة).

= 250000 × 80% = 200000 دينار.

والمقارنة تكلفة الاستثمار (30000 سهم × 4 دينار) = 120000 دينار (المدفوع)

يكون الفرق قيمة الشهرة السالبة 80000 دينار (السالبة)

توزيع فرق التغير على أساس القيمة العادلة (للاسبعاد)

42500 × 80% = 34000 دينار (تستبعد من أ. ث)

7500 × 80% = 6000 دينار (تستبعد من أ. م)

قيد الاستثمار:

120000 من حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة

إلى مذكورين

20000 حـ/ رأس المال أسهم عادية (ت)

90000 حـ/ علاوة الإصدار (ت)

5. تحديد حقوق الأقلية على أساس صافي حقوق الملكية بالقيمة الدفترية.

حقوق المساهمين في الشركة التابعة على أساس القيمة الدفترية.

(107500 + 24000 + 68500) × 20%

200000 × 20% = 40000 دينار.

6. قيد التسوية والاستبعاد

من مذكورين

34000 حـ/ الأصول الثابتة (ت)

6000 حـ/ الأصول الثابتة (ت)

107500 حـ/ رأس المال (ت)

24000 حـ/ علاوة الإصدار (ت)

68500 حـ/ الأرباح المحتجزة

إلى مذكورين

120000 حـ/ الاستثمارات في الشركة (ت)

40000 حـ/ حقوق الأقلية (ت)

80000 حـ/ الأصول الثابتة (ت)

شهرة سالبة لعدم وجود شهرة موجبة في الشركة التابعة فيتم استبعادها من أصولها: يلاحظ أن استبعاد حقوق المساهمين بالشركة التابعة = 240000 دينار وهذا يعادل:

قيمة الاستثمار 120000 دينار (المدفوعة من الشركة القابضة)

قيمة الشهر السالبة 80000 دينار (الفرق بين حقوق الملكية وتكلفة الاستثمار).

قيمة حقوق الأقلية 40000 دينار (على أساس القيمة الدفترية).

وحيث أن الشهرة السالبة يجب توزيع قيمتها الأصول الثابة المشتراه حسب التوزيع النسبي لقيمة لك أصل ونظرا لأن القيمة الثابتة موضحة في "بند" واحد اجمالي فإنه يتم استبعاد قيمة الشهرة السالبة من قيمة الأصول الثابتة في ورقة العمل في حـ/ الشركة التابعة.

قيد استبعاد رصيد المدينيين مقابل رصيد الدائنين:

45000 من حـ/ دائنون الشركة (ق)

45000 إلى حـ/ مدينون الشركة (ت)

قائمة التسوية للميزانية الموحدة في 2007/1/1

بيان	الشركة (ق)	الشركة (ت)	قيود التسوية والاستعادات مدين	دائن	المركز المالي الموحد
الأصول					
أصول ثابتة	*190000*	*92500*	*34000*	*80000*	*236500*
أصول متداولة أخرى	*28000*	*95500*	*6000*	-	*129500*
مدينون شركة (ت)	*45000*	-	-	*45000*	-
مخزون سعلة (بضاعة)	*40000*	*48500*	-	-	*88500*
نقدية	*17500*	*36000*	-		*53500*
استثمارات في الشركة (ت)	*120000*	-		*120000*	-
الإجمالي	*440500*	*272500*			*580000*
حقوق الملكية والالتزام					
رأس المال (أسهم عادية)	*219000*	*107500*	*107500*	-	*219000*
علاوة الإصدار	*150000*	*24000*	*240000*	-	*150000*
أرباح مرحلة	*40000*	*68500*	*685000*	-	*40000*

دائنون	-	*45000*	*45000*	-	-
خصوم أخرى	*31500*	*27500*	-	-	*59000*
(+) حقوق اقلية	-	-	-	*40000*	*40000*
الإجمالي	*440500*	*272500*	*285000*	*285000*	*508000*

4. حالة تطبيقية: الاستثمار الجزئي مع وجود حقوق اقلية والموافقة على أعادة تقدير أصول الشركة التابعة، ووجود شهرة سالبة نصيب الشركة القابضة اقل من صافي حقوق الملكية:

مثال: إحالة إلى التطبيق رقم (2).

بفرض أن الأسهم المصدرة كانت 150 ألف سهم وكان السعر للقيمة الأسمية واحد دينار وقيمته في السوق أربعة دنانير.

المطلوب:أعداد الميزانية الموحدة طبقا لنظرية الشركة القابضة علما بأن الأصول الثابتة، والأصول المتداولة الأخرى كانت قيمتها الجارية هي:

الأصول الثابتة 675000 دينار.

الأصول المتداولة 515000 دينار.

والدائنة والمديونية كانت بين الشركتين قبل تاريخ الشراء.

خطوات الحل:

1. نسبة السيطرة 80%.
2. تكلفة الاستثمار هي:

أ. 150000 سهم × 1 دينار = 150000 دينار (رأس المال).

ب. 150000 سهم × 3 دينار = 450000 دينار (علاوة الإصدار)

إذن قيمة الاستثمار في التابعة = 600000 دينار

3. تحديد حقوق الملكية بعد أعادة التقدير:

= (537500 + 120000 + 342500) + 250000 فرق أعادة التقدير.

إذن حقوق الملكية بعد اعادة التقدير = 1250000 دينار.

4. تحدب نصيب الشركة القابضة في حققو الملكية (بعد إعادة التقدير):

حصة الشركة القابضة بنسبة 80% = 1250000 × 80% = 1000000 دينار حيث أن القيمة تكلفة الاستثمار (أقل) ويكون الفرق شهرة سالبة.

إذن القيمة تكلفة الاستثمار أقل ويكون الفرق شهرة سالبة.

إذن الشهرة السالبة = 1000000 – 600000 = 400000 دينار

حيث لا يوجد ضمن الأصول (أصول معنوية) كما أن الأصول الثابتة (ظهرت كبند واحد) إجمالي صافي بدون تفصيل، لذلك يتم استبعاد قيمة (الشهرة السالبة) بالكمل من بد (الأصول ثابتة) في ورقة العمل.

5. تحديد (حقوق الأقلية) في ضوء مفهوم نظرية الشركة القابضة

يتم تحديد حقوق الأقلية على أساس القيمة الدفترية لحقوق الملكية أو صافي أصول الشركة التابعة.

إذن حقوق الأقلية = 1000000 × 20% = 200000 دينار.

6. تعديل الزيادة في الأصول الناتجة عن إعادة التقدير بنسبة حصة الشركة القابضة:

الزيادة في الأصول الثابتة الصافي = (675000 – 462500) × 80% = 170000 دينار.

الزيادة في الأصول المتداولة الأخرى = (515000 – 477500) 80% = 30000 دينار.

وتظهر هذه القيم للأصول في ورقة العمل.

القيود في دفتر الشركة القابضة

قيد الاستثمار

600000 من حـ/ الاستثمارات في الشركة القابضة (ص)

إلى مذكورين

150000 حـ/ رأس المال أسهم عادية (س)

450000 حـ/ علاوة إصدار (س)

أ. قيد التسوية والاستبعادات

من مذكورين

537500 حـ/ رأس المال

120000 حـ/ علاوة الإصدار

342500 حـ/ الأرباح المحتجزة

170000 حـ/ الأصول الثابتة

30000 حـ/ الأصول المتداولة

إلى المذكورين

600000 حـ/ الاستثمارات في الشركة التابعة (ص)

200000 حـ/ حقوق الأقلية

400000 حـ/ الأصول الثابتة (ص)

الشهرة السالبة:

ب. استبعادات (الدائنة والمديونية) بين الشركتين:

225000 من حـ/ دائنون الشركة (س)

22500 إلى حـ/ مدينون الشركة (ص)

ورقة عمل الميزانية الموحدة (طبقا لنظرية الشركة القابضة)

بيان	الشركة (س)	الشركة (ص)	التسوية الاستبعادات		المركز المالي الموحد
			مدين	دائن	
الأصول					
أصول ثابتة (صافي)	***950000***	***462500***	***170000***	***400000***	***1182500***
استثمار في الشركة (ص)	***600000***			***600000***	

مخزون سلع	200000	242500			442500
مدينون	225000	-		225000	-
أصول متداولة أخرى	140000	477500	30000		647500
بنك وخزينة	87500	180000			267500
المجموع	2202500	1362500			2540000
الخصوم					
حقوق الملكية					
رأس المال	945000	537500	537500		1095000
علاوة الإصدار	150000 300000 450000	120000	120000		750000
أرباح محتجزة	200000	342500	342500		200000
الالتزامات دائنون	-	225000	225000		-
خصوم متنوع أخرى	157500	137500			295000
حقوق أقلية				200000	200000
المجموع	2202500	1362500	1425000	1425000	2540000

الميزانية العمومية الموحدة في 2007/12/31

أصول خصوم

كلي	جزئي	البيان	كلي	جزئي	البيان
		الأصول			حقوق الملكية
		أصول ثابتة (صافي)		1095000	رأس المال

	950000	ق		*750000*	علاوة الإصدار
	232500	ت		*200000*	أرباح محتجزة
1182500			*2045000*		
		الأصول المتداولة مخزون سلعي	-	-	الالتزامات دائنون
	200000	ق			خصوم متنوعة أخرى
	242500	ت		*157500*	ق
442500				*137500*	ت
		مدينون	*295000*		
-	-	الأصول متداولة أخرى	*200000*		حقوق الأقلية
	140000	ق			
	507500	ت			
647500					
		خزينة وبنك			
	87500	ق			
	180000	ت			
267500					
2540000	*2540000*	المجموع	*2540000*	*2540000*	المجموع

مثال: حل نفس التمرين طبقا لنظرية الوحدة المحاسبية المعدلة والميزانية العمومية في 2007/12/31م.

الحل: طبقا لنظرية الوحدة المحاسبية:

نسبة السيطرة (80%)

تكلفة الاستثمار هي:

150000 سهم × 1 دينار = 150000 دينار

150000 دينار × 3 دينار = 450000 دينار

= قيمة الاستثمار في الشركة التابعة = 600000 دينار

حقوق الملكية بعد إعادة التقويم

(537500 + 120000 + 342500) + فرق إعادة التقويم

100000 + 212500 ثابتة + 37500 متداولة

= 1000000 + 250000 = 1250000 دينار

نصيب الشركة (ق) بنسبة (80% = 1000000 دينار.

حيث أن تكلفة الاستثمار هي مبلغ 60000 دينار أقل.

إذن الفرق هو الشهرة السالبة = 400000 دينار.

سيتم استبعادها من الأصول الثابتة.

تحديد حقوق الأقلية طبقا لنظرية الوحدة المحاسبية سيكون على أساس حقوق الملكية بعد إعادة التقويم.

إذن حقوق الأقلية = 1250000 × 20% = 250000 دينار.

حيث تم تحديد حقوق الأقلية على إساس حقوق الملكية بعد إعادة التقويم حسب نسبة السيطرة للشركة القابضة كما كان متبعا في نظرية الشركة القابضة.

إذن فروق إعادة التقويم لأصول الشركة التابعة تظهر كما هي بنفس القيمة عند إجراء قيد التسوية والاستبعادات الخاص بورقة عمل الميزانية الموحدة.

قيود اليومية في الشركة القابضة:

أ. قيد الاستثمارات:

600000 من حـ/ الاستثمارات في الشركة (ت)

إلى مذكورين

150000 حـ/ رأس المال أسهم عادية

450000 حـ/ علاوة الإصدار

ب. قيد التسوية والاستبعادات

من المذكورين

537500 حـ/ رأس المال

120000 حـ/ علاوة الإصدار

342500 حـ/ الأرباح المحتجزة

212500 حـ/ الأصول الثابتة (زيادة فرق إعادة التقويم)

37500 حـ/ الأصول المتداولة الأخرى (زيادة إعادة التقويم)
12500000

إلى المذكورين

600000 حـ/ الاستثمارات في الشركة التابعة (ص)

250000 حـ/ حقوق الأقلية

400000 حـ/ الأصول الثابتة (تخفيض بقيمة الشهرة السالبة)
1250000

استبعاد الدائنية والمديون بين الشركتين:

225000 من حـ/ دائنون الشركة (س)

225000 إلى حـ/ مدينون الشركة (ص)

ورقة عمل الميزانية الموحدة طبقا لنظرية الوحدة المحاسبية:

بيان	الشركة (س)	الشركة (ص)	التسوية الاستبعادات		المركز المالي الموحد
			مدين	دائن	
الأصول					
أصول ثابتة (صافي)	*950000*	*462500*	*212500*	*400000*	*1225000*
* استثمارات في الشركة (ص)	*600000*			*600000*	
الأصول المتداولة					
مخزون سلعي	*200000*	*242500*			*442500*
مدينون	*225000*	-		*225000*	-
أصول متداولة أخرى	*140000*	*477500*	*37500*		*655000*
بنك وخزينة	*87500*	*180000*			*267500*
المجموع	*2202500*	*1362500*			*2590000*
الخصوم حقوق الملكية					
رأس المال	*1095000*	*537500*	*537500*		*1095000*
علامة الإصدار	*750000*	*120000*	*120000*		*750000*

أرباح محتجزة	***200000***	***342500***	***342500***		***200000***
الالتزامات					
دائنون	-	***225000***	***225000***		-
خصوم متنوع أخرى	***157500***	***137500***			***295000***
* **حقوق أقلية**				***250000***	***250000***
المجموع	***2202500***	***1362500***	***1475000***	***1475000***	***2590000***

- أكمل تصوير قائمة المركز المالي الموحدة.

المراجع

1. التأهيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، أ. د. محمد مطر، دار وائل للنشر، 2006.
2. تطور الفكر المحاسبي، د. عمر السيد حنين، دار النهضة العربية، 1986.
3. نظرية المحاسبة، الشيرازي، ذات السلال، الكويت، 1990.
4. معاير المحاسبية الدولية والإبلاغ المالي، أ. د. محمد أبو نصار، د. جمعة حميدان، دار وائل للنشر، 2009.

المحتويات

نظم المعلومات المحاسبية

الدكتور
مصطفى صالح سلامة

خبراء الكتاب الاكاديمي



دار البداية ناشرون وموزعون
عمان - وسط البلد
هاتف: 4640679 6 962+ تلفاكس: 4640597 6 962+
ص.ب 510336 عمان 11151 الأردن
Info.daralbedayah@yahoo.com

خبراء الكتاب الأكاديمي



9 789957 820213



دار المستقبل للنشر والتوزيع
عمان - وسط البلد - أول شارع الشابسوغ
تلفاكس : 4658263 6 962+
ص.ب 184248 عمان 11118 الأردن
info.daralmostaqbal@yahoo.com

مختصون بإنتاج الكتاب الجامعي